

Novembre 2014

Exposé-sondage ES/2014/5

Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions

Projet de modification d'IFRS 2

Date limite de réception des commentaires : le 25 mars 2015

**Classement et évaluation des transactions
dont le paiement est fondé sur des actions**

(projet de modification d'IFRS 2)

Date limite de réception des commentaires : le 25 mars 2015

Exposure Draft ED/2014/5 *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions* (Proposed amendments to IFRS 2) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **25 March 2015** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

All comments will be on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions

(projet de modification d'IFRS 2)

Date limite de réception des commentaires : le 25 mars 2015

L'exposé-sondage ES/2014/5 *Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions* (projet de modification d'IFRS 2) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentateurs uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le **25 mars 2015** à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique en utilisant la page « Comment on a proposal ».

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : l'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent également les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB et/ou de l'IFRS Foundation.

© 2014 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Il n'est permis de faire des copies de l'exposé-sondage qu'aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, et à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou internes, qu'elles ne soient pas vendues ou autrement diffusées, qu'elles fassent mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et qu'elles indiquent l'adresse complète de l'IASB.

Sauf dans le cas permis ci-dessus, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni

Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749

Messagerie électronique : publications@ifrs.org Site Web : www.ifrs.org

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IFRS Foundation / le logo IASB / le logo IFRS for SMEs / « Hexagon Device », « IFRS Foundation », « eIFRS », « IASB », « IFRS for SMEs », « IAS », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « SIC », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé à l'adresse indiquée ci-dessus.

Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions
(projet de modification d'IFRS 2)

SOMMAIRE	<i>page</i>
Introduction	6
Appel à commentaires	7
Modifications [en projet] d'IFRS 2 <i>Paiement fondé sur des actions</i>	10

[REMARQUE : LES MODIFICATIONS DU GUIDE D'APPLICATION, L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL ET LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IFRS 2, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

Introduction

L'International Accounting Standards Board (IASB) publie le présent exposé-sondage pour présenter les modifications qu'il se propose d'apporter à IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* en ce qui concerne :

- (a) les effets des conditions d'acquisition des droits sur l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie ;
- (b) le classement des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui comportent des modalités de règlement net ;
- (c) la comptabilisation d'une modification des termes et conditions qui a pour effet qu'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie est reclassée comme étant réglée en instruments de capitaux propres.

Effets des conditions d'acquisition des droits sur l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie

En vertu du paragraphe 33 d'IFRS 2, l'entité doit évaluer le passif relatif à des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie, au début et à la fin de chaque période de présentation de l'information financière jusqu'à son règlement, à la juste valeur des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie, compte tenu de leurs conditions d'attribution et de la mesure dans laquelle les membres du personnel ont rendu un service à cette date. Cela dit, IFRS 2 ne traite pas expressément de l'effet des conditions d'acquisition des droits et des conditions accessoires à l'acquisition des droits sur l'évaluation de la juste valeur du passif contracté à l'occasion d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie.

L'IASB se propose de préciser que la comptabilisation de l'effet des conditions d'acquisition des droits et des conditions accessoires à l'acquisition des droits sur l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie devrait se faire selon la méthode utilisée aux fins de l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en instruments de capitaux propres, qui est décrite aux paragraphes 19 à 21A d'IFRS 2.

Classement des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui comportent des modalités de règlement net

En vertu de la législation fiscale, l'entité peut être tenue de retenir des sommes pour les obligations fiscales des membres de son personnel qui sont associées à des paiements fondés sur des actions et de transférer ces sommes (habituellement en trésorerie) aux autorités fiscales. Aux fins de l'acquittement de cette obligation, les conditions de certains accords de paiement fondé sur des actions conclus avec des membres du personnel permettent ou imposent à l'entité de déduire du nombre total d'instruments de capitaux propres que le membre du personnel recevrait lors de l'exercice (ou de l'acquisition) du droit au paiement fondé sur des actions le nombre d'instruments de capitaux propres nécessaire pour égaler la valeur monétaire de l'obligation légale relative aux retenues d'impôt à la source.

Le projet de modification prévoit une exception aux exigences d'IFRS 2. L'IASB se propose de spécifier que, si l'entité procède à un règlement net de l'accord de paiement fondé sur des actions en retenant une part donnée des instruments de capitaux propres pour satisfaire à l'obligation légale relative aux retenues d'impôt à la source, la transaction doit être classée comme étant réglée entièrement en instruments de capitaux propres dans le cas où l'absence de la modalité de règlement net aurait entraîné le classement de l'intégralité de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions comme étant réglée en instruments de capitaux propres.

Comptabilisation d'une modification des termes et conditions qui a pour effet qu'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie est reclassée comme étant réglée en instruments de capitaux propres

Une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie peut devenir une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres lorsque les termes et

Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions
(projet de modification d'IFRS 2)

conditions de l'accord sont modifiés. De plus, pour certaines transactions, le paiement fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie, après règlement, est remplacé par un nouveau paiement fondé sur des actions qui est réglé en instruments de capitaux propres. IFRS 2 ne traite pas expressément de ces cas.

L'IASB se propose donc de modifier IFRS 2 afin :

- (a) que la transaction dont le paiement est fondé sur des actions soit évaluée par référence à la juste valeur, à la date de modification, des instruments de capitaux propres attribués par suite de la modification ;
- (b) que le passif comptabilisé au titre du paiement fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie initial soit décomptabilisé lors de la modification, et que le paiement fondé sur des actions qui est réglé en instruments de capitaux propres soit comptabilisé dans la mesure où les services ont été rendus jusqu'à la date de modification ;
- (c) que l'écart entre la valeur comptable du passif à la date de modification et le montant comptabilisé dans les capitaux propres à la même date soit immédiatement enregistré en résultat net.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- a) répondent à la question posée ;
- b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- c) sont clairement motivés ;
- d) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne sollicite pas de commentaires sur des éléments d'IFRS 2 qui ne sont pas traités dans le présent exposé-sondage.

Les commentaires doivent être soumis par écrit au plus tard le 25 mars 2015.

Questions à l'intention des répondants

Question 1

L'IASB se propose de préciser que la comptabilisation des effets des conditions d'acquisition des droits et des conditions accessoires à l'acquisition des droits sur l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie devrait se faire selon la méthode utilisée aux fins de l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en instruments de capitaux propres et qui est décrite aux paragraphes 19 à 21A d'IFRS 2.

Êtes-vous d'accord? Veuillez justifier votre réponse.

Question 2

L'IASB se propose de préciser que, si l'entité procède à un règlement net de l'accord de paiement fondé sur des actions en retenant une part donnée des instruments de capitaux propres pour satisfaire à l'obligation légale relative aux retenues d'impôt à la source, la transaction doit être classée comme étant réglée entièrement en instruments de capitaux propres. Ce traitement serait obligatoire dans le cas où l'absence de la modalité de règlement net aurait entraîné le classement de l'intégralité de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions comme étant réglée en instruments de capitaux propres.

Êtes-vous d'accord? Veuillez justifier votre réponse.

Question 3

L'IASB se propose de préciser la comptabilisation des modifications qui sont apportées aux termes et conditions d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie de manière à entraîner le reclassement de la transaction comme étant réglée en instruments de capitaux propres. L'IASB propose que les transactions visées soient comptabilisées comme suit :

- a) la transaction dont le paiement est fondé sur des actions est évaluée par référence à la juste valeur, à la date de modification, des instruments de capitaux propres attribués par suite de la modification ;
- b) le passif comptabilisé au titre du paiement fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie initial est décomptabilisé lors de la modification, et le paiement fondé sur des actions qui est réglé en instruments de capitaux propres est comptabilisé dans la mesure où les services ont été rendus jusqu'à la date de modification ;
- c) l'écart entre la valeur comptable du passif à la date de modification et le montant comptabilisé dans les capitaux propres à la même date est immédiatement enregistré en résultat net.

Êtes-vous d'accord? Veuillez justifier votre réponse.

Question 4

L'IASB propose que ces modifications soient appliquées de manière prospective, tout en proposant de permettre à l'entité de les appliquer rétrospectivement, à la condition de disposer des informations nécessaires pour le faire sans avoir recours à des connaissances a posteriori.

Êtes-vous d'accord? Veuillez justifier votre réponse.

Question 5

Avez-vous d'autres commentaires sur les propositions?

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis à l'IFRS Foundation par l'un des moyens suivants.

Au moyen du formulaire électronique (méthode privilégiée) À partir de la page « Comment on a proposal », qui se trouve à l'adresse go.ifrs.org/comment

Par courriel À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org

Par la poste
IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
Royaume-Uni

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Modifications [en projet] d'IFRS 2

Paiement fondé sur des actions

Les paragraphes 30 et 33 sont modifiés et les paragraphes 33A à 33D ainsi que 63D sont ajoutés. Des intertitres sont ajoutés avant les paragraphes 33 et 33D. Le texte nouveau est souligné. Le paragraphe 32 n'est pas modifié, mais il est inclus pour faciliter la mise en contexte.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie

30 Pour les transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie, l'entité doit évaluer les biens ou les services acquis, ainsi que le passif contracté, à la juste valeur de ce passif (sous réserve des dispositions des paragraphes 32 à 33C). Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à la fin de chaque période de présentation de l'information financière ainsi qu'à la date de règlement, en comptabilisant en résultat net de la période toute variation de la juste valeur.

[...]

32 L'entité doit comptabiliser les services reçus, ainsi qu'un engagement à payer ces services, au fur et à mesure des services rendus par les membres du personnel. Par exemple, certains droits à l'appréciation d'actions sont acquis immédiatement, et les membres du personnel ne sont dès lors pas tenus de terminer une période de service spécifiée pour avoir droit au paiement en trésorerie. En l'absence de preuve contraire, l'entité doit présumer que les services rendus par les membres du personnel en échange des droits à l'appréciation d'actions ont été reçus. En conséquence, l'entité doit comptabiliser immédiatement les services reçus, ainsi qu'un passif représentant l'obligation de les payer. Si les droits à l'appréciation d'actions ne sont pas acquis tant que les membres du personnel n'ont pas achevé une période de service déterminée, l'entité doit comptabiliser les services reçus ainsi qu'un passif représentant l'obligation de les payer, au fur et à mesure que les membres du personnel fournissent un service pendant cette période.

Effets des conditions d'acquisition des droits sur l'évaluation des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie

33 Le passif doit être évalué, au début et à la fin de chaque période de présentation de l'information financière jusqu'à son règlement, à la juste valeur des droits à l'appréciation d'actions, en appliquant un modèle d'évaluation d'options, tenant compte des termes et conditions selon lesquels les droits à l'appréciation d'actions ont été attribués, et de la mesure dans laquelle les membres du personnel ont rendu un service à cette date. Les conditions d'acquisition autres que des conditions de marché ne doivent pas être prises en considération lors de l'estimation, à la date d'évaluation, de la juste valeur des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie. En revanche, les conditions d'acquisition doivent être prises en considération en ajustant le nombre d'attributions comprises dans l'évaluation du montant de la transaction, de sorte que le montant finalement comptabilisé pour les biens ou les services reçus en contrepartie des attributions soit bien basé sur le nombre d'attributions finalement acquises et réglées.

33A Pour appliquer les dispositions du paragraphe 33, l'entité doit comptabiliser, pour les biens ou les services reçus pendant la période d'acquisition des droits, un montant basé sur la meilleure estimation disponible du nombre d'attributions dont l'acquisition est attendue; elle doit réviser cette estimation, lorsque c'est nécessaire, si des informations ultérieures indiquent que le nombre d'attributions dont l'acquisition est attendue diffère des estimations précédentes. À la date d'acquisition des droits, l'entité doit réviser l'estimation de façon à la rendre égale au nombre d'attributions finalement acquises.

33B L'estimation de la juste valeur des paiements fondés sur des actions qui sont réglés en trésorerie attribués ainsi que la réévaluation de la juste valeur des attributions à la fin de chaque période de présentation de l'information financière et à la date de règlement doivent tenir compte des conditions de marché, telles

Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions
(projet de modification d'IFRS 2)

qu'un objectif de prix de l'action auquel serait soumise l'acquisition des droits (ou la faculté de les exercer), de même que des conditions accessoires à l'acquisition des droits.

- 33C Du fait de l'application des paragraphes 30 à 33B, le montant cumulatif finalement comptabilisé pour les biens ou les services reçus en contrepartie du paiement fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie est égal à la trésorerie versée en paiement.

Classement des transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui comportent des modalités de règlement net

- 33D En vertu de la législation fiscale, l'entité peut être tenue de retenir des sommes pour les obligations fiscales des membres de son personnel qui sont associées à des paiements fondés sur des actions et de transférer ces sommes (habituellement en trésorerie) aux autorités fiscales. Aux fins de l'acquittement de cette obligation, les conditions de certains accords de paiement fondé sur des actions conclus avec des membres du personnel permettent ou imposent à l'entité de déduire du nombre total d'instruments de capitaux propres que le membre du personnel recevrait lors de l'exercice (ou de l'acquisition) du droit au paiement fondé sur des actions le nombre d'instruments de capitaux propres nécessaire pour égaler la valeur monétaire de l'obligation légale relative aux retenues d'impôt à la source. En pareil cas, si l'absence d'une telle modalité de règlement net avait entraîné le classement de l'intégralité de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions comme étant réglée en instruments de capitaux propres, le paiement fondé sur des actions doit être comptabilisé conformément aux exigences qui s'appliquent aux transactions dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en instruments de capitaux propres, énoncées aux paragraphes 10 à 29.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

- 63D La publication de *Classement et évaluation des transactions dont le paiement est fondé sur des actions* (modifications d'IFRS 2) [en projet], en [date], a donné lieu à la modification des paragraphes 30 et 33, ainsi qu'à l'ajout des paragraphes 33A à 33D, B41A et B41B, et des intertitres correspondants. L'entité doit appliquer ces modifications de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du [date]. Elle peut cependant appliquer les modifications de manière rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, à la condition de disposer des informations nécessaires pour le faire sans avoir recours à des connaissances a posteriori. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique ces modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Dans l'annexe B, les paragraphes B41A et B41B ainsi que les intertitres s'y rattachant sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné.

Comptabilisation d'une modification des termes et conditions qui a pour effet qu'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie est reclassée comme étant réglée en instruments de capitaux propres

- B41A Si, en raison d'une modification de ses termes et conditions, une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie devient une transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres, la transaction est comptabilisée à titre de transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres à compter de la date de modification. La transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres est évaluée à la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués en date de la modification. La partie de la transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en instruments de capitaux propres pour laquelle des biens ou des services ont été reçus est comptabilisée comme une augmentation des capitaux propres. Le passif correspondant à la transaction dont le paiement est fondé sur des actions et qui est réglée en trésorerie est décomptabilisé, et tout écart entre le montant du passif décomptabilisé et le montant des capitaux propres enregistré est comptabilisé immédiatement en résultat net.

B41B Un paiement fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie peut être annulé ou réglé (sauf dans le cas d'une attribution annulée par déchéance lorsque les conditions d'acquisition ne sont pas remplies). Si des instruments de capitaux propres sont attribués et que, à la date de leur attribution, l'entité les identifie comme des instruments de capitaux propres de remplacement du paiement fondé sur des actions qui est réglé en trésorerie annulé, elle doit comptabiliser cette attribution conformément aux indications du paragraphe B41A.