

## Règlement physique de contrats d'achat ou de vente d'éléments non financiers (IFRS 9)

Mars 2019

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande d'éclaircissement concernant la façon dont une entité applique IFRS 9 à des contrats visant la vente ou l'achat futur d'un élément non financier à un prix fixe. La demande décrit deux mises en situation dans lesquelles une entité comptabilise de tels contrats à titre de dérivés à la juste valeur par le biais du résultat net (JVRN), mais procède au règlement physique des contrats par la livraison ou la prise de livraison de l'élément non financier sous-jacent.

IFRS 9 doit être appliquée aux contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peuvent faire l'objet d'un règlement net en trésorerie, en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers, comme si ces contrats étaient des instruments financiers, à une exception près, à savoir les contrats conclus et maintenus en vue de la réception ou de la livraison d'un élément non financier selon les besoins prévus de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation (soit l'exception au champ d'application « pour utilisation par l'entité » prévue au paragraphe 2.4 d'IFRS 9).

Dans les mises en situation décrites dans la demande, l'entité a conclu que les contrats entrent dans le champ d'application d'IFRS 9, puisqu'ils ne remplissent pas les conditions de l'exception « pour utilisation par l'entité ». Par conséquent, elle les comptabilise à titre de dérivés évalués à la JVRN. L'entité ne désigne pas les contrats comme faisant partie d'une relation de couverture à des fins comptables.

À la date de règlement, l'entité procède au règlement physique des contrats par la livraison ou la prise de livraison de l'élément non financier. Selon les mises en situation décrites dans la demande, l'entité comptabilise soit une sortie (contrat d'achat), soit une rentrée (contrat de vente) de trésorerie et décomptabilise le dérivé.

De plus, s'agissant de l'élément non financier, l'entité :

- a. le comptabilise dans les stocks pour un montant correspondant à la sortie de trésorerie majorée de la juste valeur du dérivé à la date de règlement (dans le cas d'un contrat d'achat) ;
- b. en comptabilise la vente dans les produits des activités ordinaires pour un montant correspondant à la rentrée de trésorerie majorée de la juste valeur du dérivé à la date de règlement (dans le cas d'un contrat de vente). La demande présume que l'entité suit une méthode comptable selon laquelle elle comptabilise les produits des activités ordinaires tirés de tels contrats à leur montant brut.

Le Comité a été saisi de la question de savoir si, s'agissant du traitement comptable du règlement physique des contrats en cause, il est permis ou exigé que l'entité passe une écriture de journal supplémentaire qui aurait pour effet :

- a. d'annuler le profit ou la perte cumulé précédemment comptabilisé en résultat net sur le dérivé (même si la juste valeur du dérivé demeure inchangée) ;
- b. de comptabiliser un ajustement correspondant des produits des activités ordinaires (dans le cas d'un contrat de vente) ou des stocks (dans le cas d'un contrat d'achat).

Le Comité a fait observer que, dans les mises en situation décrites dans la demande, les contrats font l'objet d'un règlement par prise de livraison (ou livraison) de l'élément non financier en contrepartie de trésorerie et du règlement de l'actif dérivé ou du passif dérivé. Il fait remarquer également qu'un contrat ne répondant pas aux conditions de l'exception au champ d'application « pour utilisation par l'entité » énoncées dans IFRS 9 est comptabilisé comme un dérivé, tandis qu'un contrat répondant à ces conditions ne l'est pas. De même, le traitement comptable d'un contrat diffère selon qu'il est désigné ou non dans une relation de couverture à des fins comptables. Ces différences sur le plan du traitement comptable rendent compte des différences dans les dispositions applicables. IFRS 9 ne permet ni n'exige qu'une entité revoie ou change le traitement comptable d'un contrat dérivé par suite du règlement physique de celui-ci.

L'écriture de journal supplémentaire dont il est question dans la demande irait à l'encontre de l'exigence d'IFRS 9 de comptabiliser le contrat en tant que dérivé, puisqu'elle viendrait annuler sans fondement le profit ou la perte cumulé sur la juste valeur du dérivé. Elle donnerait également lieu à la comptabilisation, à l'égard du dérivé, d'un produit ou d'une charge qui n'existe pas.

Par conséquent, le Comité a conclu qu'IFRS 9 ne permet ni n'exige qu'une entité passe l'écriture de journal supplémentaire décrite dans la demande. Toutefois, il a fait remarquer qu'une entité est tenue de présenter les gains

et les pertes sur le dérivé et — suivant les normes IFRS applicables, dont IAS 1 *Présentation des états financiers* et IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* — de fournir des informations sur ces montants. Les dispositions d'IAS 1 (y compris celles concernant le regroupement) s'appliquent pour déterminer les postes à présenter en résultat net, mais elles ne traitent pas de la présentation des montants liés à la réévaluation des dérivés. Toutefois, le paragraphe 20(a)(i) d'IFRS 7 énonce des obligations d'information applicables aux profits nets ou aux pertes nettes relatifs aux actifs financiers ou aux passifs financiers qu'il est obligatoire d'évaluer à la JVRN selon IFRS 9. À cet égard, selon les mises en situation décrites dans la demande, le règlement n'entraîne ni gain ni perte sur le dérivé.

Le Comité a conclu que les principes et les dispositions des normes IFRS fournissent une base adéquate pour permettre à l'entité de déterminer s'il est permis ou exigé de passer l'écriture de journal supplémentaire décrite dans la demande. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.