

# DOCTR'in

N°78 – Juillet 2012

## Edito

# Sommaire

Malgré les incertitudes sur la volonté des Etats-Unis d'adopter un jour les normes IFRS, l'IASB continue d'avancer sur les projets majeurs en cours.

En effet, les délibérations se poursuivent et l'IASB prévoit de publier d'ici la fin de l'année des exposés sondages sur les contrats de location, sur la dépréciation des actifs financiers (phase 2 du projet instruments financiers) et sur l'amendement limité aux règles de classement et d'évaluation (phase 1 du projet instruments financiers).

La publication de la nouvelle norme sur la reconnaissance du chiffre d'affaires est quant à elle attendue début 2013 et celle sur la comptabilité de couverture fin 2012.

Enfin, l'IASB a lancé sa première revue a posteriori d'une norme, il s'agit de la norme IFRS 8 sur l'information sectorielle.

Bonne lecture.

Michel Barbet-Massin

Edouard Fossat

### → → → → Brèves

Normes IFRS  
Europe

page 2  
page 4

### → → → → Etudes particulières

Les dernières avancées du projet « Instruments financiers » IFRS 9

page 5

Projet reconnaissance du chiffre d'affaires : les redélibérations ont commencé

page 9

Contrats de location : les Boards poursuivent leurs délibérations

page 13

Comment comptabiliser, dans les comptes du co-entrepreneur, l'apport d'une filiale à une joint-venture ?

page 15

### → → → → La Doctrine au quotidien

page 17

#### Rédacteurs en chef :

Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat

#### Rédaction :

Claire Dusser, Carole Masson, Egle Mockaityte, Didier Rimbaud et Arnaud Verchère.

#### Nous contacter :

Mazars

Laurence Warpelin

[laurence.warpelin@mazars.ch](mailto:laurence.warpelin@mazars.ch)

Tél. : +41 21 310 49 03

Denise Wipf

[denise.wipf@mazars.ch](mailto:denise.wipf@mazars.ch)

Tél. : +41 44 384 93 75

[www.mazars.ch](http://www.mazars.ch)

## News

### Adoption des normes IFRS par les Etats-Unis : le silence de la SEC, les regrets des Trustees !

Le 13 juillet 2012, la SEC a rendu public son rapport final sur le plan d'action de l'adoption des normes IFRS par les Etats-Unis ("Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S").

Ce rapport résume les observations et analyses du staff sur l'organisation et les activités de l'IASB, sur la solidité du référentiel IFRS, et sur l'impact potentiel de l'incorporation des normes IFRS pour les émetteurs américains. Surtout ce rapport n'apporte aucune précision, ne formule aucune recommandation sur l'éventuelle adoption des normes IFRS outre-Atlantique. Il est accessible sur le site de la SEC, à l'adresse suivante :

<http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-final-report.pdf>

En réaction, les Trustees de la Fondation IFRS ont publié, le 15 juillet 2012, une déclaration par laquelle ils expriment leur regret sur le fait que ce rapport n'ait pas été accompagné d'un plan d'action de la SEC sur l'adoption des normes IFRS. Cette déclaration est accessible sur le site de l'IASB, à l'adresse suivante :

<http://www.ifrs.org/Alerts/Governance/ResponseUSSECstaffreport.htm>

### ➤ Comptabilisation des régimes d'avantages au personnel avec rendement garanti sur les cotisations : le Comité d'interprétation des normes IFRS relance cet ancien projet d'interprétation

Au cours de la réunion du mois de juillet, l'IFRS IC (ex-IFRIC) a décidé de retravailler sur ce projet d'interprétation (projet D9). Ce projet de 2005 n'avait pas vu le jour et n'avait finalement pas non plus été traité lors de la révision de la norme IAS 19, comme envisagé initialement.

Lors de cette réunion, le Comité est revenu sur les travaux et commentaires de 2005.

Le Comité a provisoirement décidé de travailler sur l'élaboration d'un projet d'interprétation de portée limitée, traitant à la fois des avantages postérieurs à l'emploi et des autres avantages à long terme.

Seraient inclus dans le champ d'application de cette future interprétation les régimes d'avantages au personnel pour lesquels l'employeur a une obligation légale ou implicite de verser des contributions complémentaires en cas d'insuffisance d'actifs du régime, dès lors que le régime d'avantages prévoit pour les salariés :

- un rendement garanti sur les cotisations (réelles ou théoriques), ou
- tout autre avantage garanti fondé sur la valeur d'un ou plusieurs actifs sous-jacents

Le staff devrait faire des propositions sur l'évaluation de ce type d'engagements lors de la prochaine réunion du Comité en septembre prochain.

Nous ne manquerons pas de vous tenir informés de l'évolution de ce projet d'interprétation dans les prochains mois.

### ➤ IFRS 8 : l'IASB lance sa première revue a posteriori d'une norme

Le 19 juillet dernier, l'IASB a publié une demande d'informations (ou « *Request For Information* ») sur la mise en œuvre de la norme IFRS 8 sur les segments opérationnels.

L'objet de ce document est d'obtenir un retour de la part des préparateurs et des utilisateurs des comptes sur la mise en œuvre d'IFRS 8 :

- La norme est-elle appliquée de la manière qui était prévue lors de sa publication ?
- Quelles ont été les difficultés rencontrées dans le cadre de son application ?
- Quels en ont été les coûts ?

Cette procédure est utilisée pour la première fois par l'IASB, le due process du normalisateur comptable international prévoyant désormais de mettre en œuvre de « *post implementation reviews* » ou revues a posteriori des normes.

L'objectif est d'assurer un suivi des normes récemment publiées. Cette procédure est mise en œuvre pour les normes et amendements significatifs, en théorie 2 ans après leur date effective d'application.

A l'issue de cette première « *post implementation review* » l'IASB devra décider s'il doit :

- poursuivre le suivi de l'application de la norme IFRS 8 dans l'hypothèse où les résultats de cette enquête n'auront pas été conclusifs ;
- maintenir la norme en l'état si l'enquête n'a pas conduit à identifier de problème majeur ou
- lancer la révision de la norme IFRS 8 afin de pallier les problèmes identifiés.

Les lettres de commentaires à cette « *Request For Information* » peuvent être adressées à l'IASB jusqu'au 16 novembre 2012.

Le « *Request for Information* » est accessible sur le site de l'IASB à l'adresse suivante :

<http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/AC348EE4-0E14-4D06-AB5C-7EEC16A1B6F3/0/IFRS8OperatingSegments.pdf>

## IFRS

**➤ L'IFRS IC poursuit sa réflexion sur le traitement de la restructuration des Obligations Grecques**

L'IFRS IC s'est penché ce mois-ci sur la question suivante : les dispositions du paragraphe AG5 d'IAS 39 sont-elles réservées aux instruments acquis sur un marché secondaire, ou peuvent-elles être également appliquées à des instruments directement souscrits auprès de l'émetteur en date d'émission ?

Pour mémoire, le paragraphe AG5 prévoit, de façon dérogatoire, la prise en compte des pertes de crédit attendues dans la détermination du taux d'intérêt effectif de l'instrument nouvellement acquis.

Cette disposition s'applique aux actifs « acquis » avec une forte décote représentant des pertes de crédit avérées. Elle est couramment utilisée dans les activités bancaires spécialisées dans l'investissement en actifs dépréciés.

L'IFRS IC a confirmé que les dispositions de ce paragraphe n'étaient pas réservées aux seuls actifs acquis sur le marché secondaire et qu'il était possible, dans certains cas particuliers, de l'appliquer dès la souscription d'instruments émis.

Par cette position, l'IFRS IC a confirmé qu'il était techniquement possible d'appliquer l'AG5 à une transaction d'échange telle que celle réalisée sur les titres Grecs.

Toutefois le comité a refusé de se prononcer spécifiquement sur cette transaction, soulignant que l'application des dispositions du paragraphe AG5 d'IAS 39 nécessitait le recours au jugement et la prise en compte des faits et circonstances propres à la transaction.

**➤ L'IASB met de nouveau à jour son programme de travail**

En juillet 2012, l'IASB a mis une nouvelle fois à jour son programme de travail.

Les principaux changements par rapport au programme présenté dans DOCTR'in de juin 2012 sont :

- « IFRS 9 : General hedge accounting » : la publication du « Review draft » initialement prévue pour le deuxième trimestre 2012 est reportée au 3ème trimestre 2012.  
  
La transposition de cette partie dans la norme IFRS 9 est attendue sur le dernier trimestre de l'année ;
- « Revenue Recognition » : l'IASB a désormais matérialisé dans son programme de travail une date cible pour la parution de la norme définitive sur la reconnaissance du chiffre d'affaires. Il s'agit du premier semestre 2013 (alors que le staff avait prévu, au début des redélibérations, une date de publication au 1er trimestre) ;
- « Post-implementation reviews » : comme indiqué dans ce numéro, la première revue a posteriori a été lancée sur la norme IFRS 8. L'IASB devrait revoir les commentaires reçus des parties prenantes sur le 1er trimestre 2013. Concernant la revue d'IFRS 3, celle-ci devrait être initiée sur le dernier trimestre 2012.

**Abonnez-vous à DOCTR'in**

DOCTR'in, la lettre mensuelle d'information de MAZARS sur la doctrine, est totalement gratuit. Pour vous abonner, envoyez un mail à [doctrine@mazars.fr](mailto:doctrine@mazars.fr) en précisant :

Vos nom et prénom,  
Votre société,  
Votre adresse e-mail

Vous recevrez DOCTR'in dès le mois suivant par e-mail au format pdf.

Si vous ne souhaitez plus recevoir DOCTR'in, envoyez un mail à [doctrine@mazars.fr](mailto:doctrine@mazars.fr) en précisant « désabonnement » dans l'objet de votre message.

### ➤ L'EFRAG et l'ASB suggèrent d'améliorer le processus d'élaboration des normes en renforçant l'analyse des effets des nouvelles normes

Le 17 juillet 2012, l'EFRAG, associé à l'ASB (*Accounting Standards Board*, le normalisateur comptable britannique) a publié un Position Paper intitulé « *Considering the Effects of Accounting Standards* », visant à proposer des améliorations au processus d'élaboration et de mise en œuvre des normes, qui permettraient de renforcer la crédibilité du normalisateur comptable.

L'EFRAG et l'ASB estiment que l'analyse des effets des nouvelles normes devrait être prise en compte tout au long du processus d'élaboration des normes, de la phase de proposition d'inscription à l'agenda à la phase d'élaboration de la norme définitive.

Les recommandations de l'EFRAG et de l'ASB se limitent à définir les grandes lignes d'un processus d'analyse des effets des nouvelles normes. Dans cette optique, ils recommandent l'introduction des quatre étapes suivantes au sein du processus d'élaboration des normes :

- Etape 1 : Elaborer l'ensemble du plan d'analyse des effets, en expliquant les résultats escomptés de la nouvelle norme, lors de l'inscription du projet de norme à l'agenda ;
- Etape 2 : Encourager les contributions sur les effets attendus lors de la publication de documents ;
- Etape 3 : Consigner dans un document tous les commentaires reçus des parties prenantes, et rendre ce document accessible au public ;
- Etape 4 : Mesurer les effets réels au cours de la « *post-implementation review* ».

Sur cette base, le normalisateur comptable pourra élaborer sa méthodologie détaillée d'analyse des effets des nouvelles normes. L'EFRAG et l'ASB ont fait part à l'IASB de leur disponibilité pour contribuer à cet effort.

Ce document et le Feedback Statement qui l'accompagne sont accessibles sur le site de l'EFRAG à l'adresse suivante : <http://www.efrag.org/Front/n1-973/NewsDetail.aspx>

### ➤ L'EFRAG, ANC et le FRC publient un Discussion Paper sur les informations à donner en annexe

Le 12 juillet dernier, l'EFRAG, l'ANC et le FRC (*Financial Reporting Council*) ont publié conjointement un Discussion Paper intitulé « *Towards a Disclosure Framework for the Notes* » pour appel à commentaires.

Les auteurs du Discussion Paper ont voulu ainsi contribuer à la réflexion conduite par l'IASB, mais aussi par le FASB, visant à élaborer un cadre applicable aux informations à fournir en annexe.

L'objectif de cette démarche est de faire en sorte que ne seront communiquées en annexe que les informations pertinentes et ce de façon appropriée et exhaustive, afin d'éviter qu'une information trop détaillée ne vienne entacher la lisibilité des informations clés devant figurer en annexe.

Les auteurs considèrent que l'élaboration d'un cadre général pour les informations à donner en annexe nécessite de :

- Clarifier les objectifs des notes annexes ;
- Développer des principes pour identifier les informations qu'il faudra fournir en annexe ;
- Reconsidérer la façon dont les informations sont demandées : plutôt sous forme d'objectifs que de liste détaillée ;
- Renforcer l'application du principe de matérialité ;
- Définir une articulation pertinente des informations en annexe.

Le Discussion Paper intègre aussi une proposition de principes clés, représentant les qualités essentielles que devrait avoir un cadre d'information efficient.

Les lettres de commentaires peuvent être adressées à l'EFRAG, l'ANC ou le FRC jusqu'au 31 décembre 2012.

Ce document est accessible sur les sites de l'ANC, du FRC et de l'EFRAG. L'adresse sur le site de l'EFRAG est la suivante : <http://www.efrag.org/Front/p169-2-272/Proactive---A-Disclosure-Framework-for-the-notes-to-the-financial-statements.aspx>

## Les dernières avancées du projet « instruments financiers » (IFRS 9)

Au cours des réunions des mois de juin et de juillet, l'IASB a beaucoup avancé sur les deux premières phases du projet IFRS 9. En effet, l'IASB s'achemine vers la publication des exposés-sondages sur la dépréciation (Phase 2) et sur l'amendement limité aux règles de classement et d'évaluation (Phase 1).

Par ailleurs, le 20 juillet, l'IASB a pris quelques décisions relatives aux modalités de première application de l'ensemble des phases du projet.

DOCTR'in vous présente ci-après les dernières décisions provisoires prises par l'IASB sur le projet « Instruments financiers ».

### ➔ Dépréciation des actifs financiers (Phase II d'IFRS 9/ Impairment)

#### Intégration des garanties financières et des engagements de financement dans le champ d'application du projet 'Dépréciation'

L'IASB a provisoirement décidé que le futur modèle de dépréciation devrait s'appliquer aux engagements de financement et aux contrats de garantie financière pour lesquels la norme IAS 37 sur les provisions s'applique actuellement.

Concernant les engagements de financement, les précisions suivantes ont été apportées par les Boards :

- il s'agit d'instruments qui créent une obligation juridique d'octroi de crédits actuelle
- pour les besoins de l'estimation des pertes attendues sur la durée de vie de l'engagement :
  - la durée d'engagement à prendre en compte correspondrait à la période contractuelle maximale sur laquelle l'entité est exposée au risque de crédit ;
  - la dimension comportementale du bénéficiaire de l'engagement devra également être prise en compte.

Concernant les deux types de contrats (i.e. garanties financières et engagements de financement), l'IASB a pris les décisions provisoires suivantes :

- les dépréciations au titre de ces instruments devront être comptabilisées séparément au bilan en tant que passif ;
- le taux d'actualisation des pertes attendues devrait tenir compte des conditions de taux sans risque de marché en date de dépréciation ainsi que des risques spécifiques aux flux contractuels en question (sauf si ces risques ont déjà été pris en compte dans la détermination des pertes futures) ;
- le projet Dépréciation ne devrait pas modifier les modalités de reconnaissance du revenu associé à ces instruments.

#### Lien entre le calcul du produit d'intérêt et les dépréciations

Une entité ayant des actifs financiers soumis au modèle général de dépréciation et ayant subi une perte en date de clôture, devra comptabiliser et évaluer les produits d'intérêts relatifs à ces actifs sur la base de la valeur nette comptable de ces actifs (i.e. nette du montant de la dépréciation comptabilisée à la clôture).

Cette méthode d'évaluation doit être réalisée à chaque date de clôture et appliquée à la période comptable qui suit.

#### Dépréciation des actifs financiers reclassés de la catégorie 'Juste Valeur par Résultat' dans la catégorie « coût amorti » ou « juste valeur par capitaux propres »

Ces actifs financiers seraient traités comme s'ils étaient nouvellement acquis en date de reclassement.

## Modalités de première application

En date de première application du modèle de dépréciation, le classement d'un actif dans l'une des trois catégories devrait tenir compte de la détérioration de la qualité de crédit de cet actif depuis sa comptabilisation initiale. Pour mémoire, un actif est sorti de la catégorie 1 si :

- une dégradation plus que négligeable de la qualité de crédit de l'actif depuis sa date d'entrée au bilan est observée (pour cela, une information sur l'historique du risque de crédit est nécessaire), et
- il est « au moins raisonnablement possible » que les flux contractuels puissent ne pas être recouverts.

L'IASB prévoit toutefois une exemption aux modalités de première application : lorsque l'obtention de l'information sur l'évolution de l'historique du risque de contrepartie requiert des coûts ou des efforts trop importants, le classement en date de première application se ferait uniquement sur la base du deuxième critère.

## Informations à fournir en annexe

Les Boards ont également avancé dans leur réflexion relative aux informations à fournir en annexe. De nombreux éléments d'information tant quantitatifs que qualitatifs seront demandés, notamment sur les modalités de détermination des pertes attendues.

## L'IASB avance, le FASB tempore

Au cours des réunions du mois de juillet, les deux Boards ont poursuivi le développement du futur modèle de dépréciation des instruments financiers.

Le FASB a indiqué avoir consulté certaines parties prenantes sur les dispositions discutées à date. Les personnes interrogées ont exprimé un besoin de clarification sur les modalités de détermination des pertes attendues, notamment pour les actifs classés en catégorie 1.

La présidente du FASB a indiqué que la publication de l'exposé-sondage sur la dépréciation des instruments financiers n'est pas envisageable du point de vue du FASB tant que ces demandes de clarifications n'auront pas été traitées.

L'IASB, quant à lui, s'est inquiété de cette hésitation du FASB mais prévoit toujours de publier son exposé sondage au cours du quatrième trimestre de 2012. Le FASB en retour a réaffirmé son intention de publier un exposé sondage dans un délai aussi proche que possible de celui de l'IASB.

## ➤ Réouverture de la phase 1 « Classement et Evaluation » d'IFRS 9

L'essentiel des dernières décisions provisoires prises par l'IASB sur ce sujet vous sont présentées ci-après.

## Précision sur le champ d'application de la désignation « Juste Valeur par Résultat sur option »

Pour rappel, selon la norme IFRS 9 (2010), les instruments de dette (qui devraient normalement être comptabilisés au coût amorti) peuvent - sous certaines conditions - être désignés sur option en tant qu'instruments à la Juste Valeur par Résultat.

Lors de la réunion du 13 juin, l'IASB a confirmé qu'une telle possibilité (soumise aux mêmes conditions) serait également offerte aux instruments de dette remplissant la définition de la catégorie 'Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global', réintroduite lors de la réunion de mai (cf. DOCTR'in mai 2012).

## Modalités comptables liées aux reclassements

Comme indiqué dans le DOCTR'in de mai, l'IASB a décidé de maintenir les critères actuels d'IFRS 9 relatifs aux reclassements entre différentes catégories d'actifs financiers.

### Conséquences comptables d'un reclassement lié à un changement du modèle de gestion

IFRS 9 prévoit déjà des dispositions spécifiques traitant des conséquences de reclassements entre les catégories « Coût amorti » et « Juste Valeur par Résultat » (cf. § 5.6).

Par conséquent, l'IASB a uniquement discuté des impacts induits par les reclassements qui concernent la catégorie « Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global » (c.à.d. les reclassements en dehors de et vers cette catégorie) :

- pour les reclassements de « Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global » à « Juste Valeur par Résultat », les montants accumulés dans les capitaux propres (i.e. en autres éléments du résultat global/ OCI) seraient « recyclés » en résultat et l'actif financier continuerait à être évalué à la juste valeur ;
- pour les reclassements de « Juste Valeur par Résultat » à « Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global », les variations de juste valeur survenant après la date du reclassement seraient comptabilisées en contrepartie des capitaux propres. L'actif financier continuerait à être évalué à la juste valeur au bilan ;
- pour les reclassements de « Coût Amorti » à « Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global », l'actif financier serait réévalué à la juste valeur en date de reclassement, et toute différence entre le coût amorti et la juste valeur serait comptabilisée dans les capitaux propres ;
- pour les reclassements de « Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global » à « Coût Amorti », l'actif financier serait évalué à la juste valeur en date de reclassement. Toutefois, le montant accumulé en Autres éléments du résultat global (OCI) serait annulé en contrepartie d'un ajustement de la valeur au bilan de l'instrument. Ce dernier se retrouverait ainsi la valeur qui aurait été la sienne s'il avait toujours été classé au sein de la catégorie coût amorti. Ce traitement comptable diverge de celui applicable dans IAS 39 pour les reclassements de la catégorie Disponible à la vente (AFS) vers l'une des catégories valorisées au coût amorti.

### Informations à fournir en annexe au titre de reclassements

L'IASB a décidé d'étendre les dispositions actuelles d'IFRS 7 (cf. § 12B à § 12D) aux reclassements vers ou en provenance de la catégorie « Juste Valeur par Autres Eléments du Résultat Global ».

### Modalités de première application de l'amendement limité à IFRS 9

L'IASB avait décidé d'assouplir les conditions figurant dans IFRS 9 (2010) pour le classement d'instruments de dettes au sein de la catégorie « Coût amorti » (cf. DOCTR'in février 2012), sans toutefois remettre en cause la nécessité, pour ces instruments, d'avoir des flux contractuels représentatifs uniquement de Principal et des Intérêts (P&I).

Lors de sa réunion du 20 juillet (sans la participation du FASB), l'IASB a confirmé que l'application de cet amendement serait rétrospective.

Les instruments pour lesquels une analyse des flux selon IFRS 9 amendée ne pourra pas être menée devront être classés selon l'ancienne condition des flux contractuels d'IFRS 9 (2010), le classement devant être effectué également de manière rétrospective.

Toutefois, pour ces instruments, des informations spécifiques en annexe seraient exigées (jusqu'à leur sortie du bilan de la société).

## ➤ Modalités de première application d'IFRS 9

- Les entités ayant déjà adopté IFRS 9 (2009) et/ou IFRS 9 (2010) par anticipation :
  - devront, avant la première application des amendements limités à IFRS 9, annuler les désignations à la juste valeur sur option qui n'ont plus lieu d'être (par exemple, si le « mismatch » comptable a disparu du fait d'un nouveau classement et mode d'évaluation de l'instrument) ;
  - auront la possibilité de désigner certains instruments à la juste valeur sur option si une telle désignation élimine de nouveaux « mismatches » comptables créés par les dispositions de l'amendement ;
  - pourront continuer à appliquer la version d'IFRS 9 adoptée (i.e. version de 2009 et/ou de 2010) jusqu'à la date d'entrée en vigueur obligatoire d'IFRS 9 (date prévue à ce jour pour le 1er janvier 2015).
- Lorsque toutes les phases du projet seront finalisées, il ne sera plus possible pour les entités d'appliquer par anticipation des versions antérieures d'IFRS 9.
- L'intégralité de la future norme pourra être appliquée par anticipation uniquement lorsque toutes les phases du projet auront été finalisées.
- L'IASB a également confirmé les dispositions actuelles d'IFRS 9 (introduites par l'amendement de décembre 2011) relatives à l'information comparative : il n'y a plus d'obligation de retraiter les comparatifs, en termes de classification et d'évaluation des instruments financiers, pour les périodes précédant l'adoption d'IFRS 9. Néanmoins, le Board a précisé que les entités auraient toujours la possibilité de fournir des comparatifs retraités, à condition de pouvoir obtenir des informations fiables et non biaisées sur les conditions qui existaient pour ces périodes passées.

Enfin, lors d'une conférence sur internet (webcast des 30 et 31 juillet), l'IASB a annoncé que la phase 'Macro couverture' ne fera plus partie du projet IFRS 9, mais fera l'objet d'une nouvelle norme qui lui sera entièrement consacrée. En attendant la publication de ce nouveau texte, les dispositions actuelles d'IAS 39 relatives à la couverture de portefeuille resteront en vigueur.

Pour plus d'informations, ce « Webcast » est disponible à l'adresse suivante :

<http://www.ifrs.org/Meetings/LiveupdateFinInst.htm>

## DOCTR'in English

Retrouvez toute l'actualité de la doctrine internationale dans la version anglaise de DOCTR'in baptisée

### BEYOND THE GAAP

Newsletter totalement gratuite, BEYOND THE GAAP vous permet de diffuser largement l'information dans vos équipes, partout dans le monde. Pour vous abonner, envoyez un mail à [doctrine@mazars.fr](mailto:doctrine@mazars.fr) en précisant :

Les noms et prénoms des personnes à qui vous souhaitez transmettre BEYOND THE GAAP,  
Leur fonction et société,  
Leur adresse e-mail

Ils recevront BEYOND THE GAAP dès le mois suivant par e-mail au format pdf.

**Projet reconnaissance du chiffre d'affaires : les redélibérations ont commencé !**





## ➤ Obligations de performance remplies progressivement

L'analyse des commentaires des parties prenantes avait montré que la liste des conditions présentée au § 35 de l'exposé-sondage, permettant d'apprécier quand comptabiliser du chiffre d'affaires progressivement, était globalement bien accueillie. Ces conditions méritaient également d'être peaufinées.

En juillet 2012, l'IASB et le FASB ont ainsi (provisoirement) décidé de :

- conserver la condition énoncée au paragraphe 35(a) de l'exposé-sondage selon laquelle la prestation de l'entité doit créer ou valoriser un actif (par exemple des travaux en cours) dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de sa valorisation. Cette condition s'appliquera ainsi principalement aux contrats de construction (par exemple lorsqu'une entité construit une maison sur le terrain détenu par le client) ;
- combiner les sous-conditions 35(b)(i) « le client reçoit et consomme les avantages de la prestation de l'entité au moment où elle a lieu » et 35(b)(ii) « si une autre entité devait remplir la part restante de l'obligation envers le client, elle n'aurait pas à refaire dans une large mesure le travail que l'entité a effectué jusqu'à la date considérée ». Ceci permettra d'éviter la confusion qui avait été créée avec la juxtaposition de ces deux sous-conditions. Le critère combiné s'appliquerait aux contrats de « services purs » ;
- lier plus directement la notion d'absence d'« *alternative use* » avec la notion présente dans la sous-condition 35(b)(iii) de l'exposé-sondage, à savoir le droit de l'entité à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée. Ceci permettra d'améliorer la compréhension des parties prenantes pour conclure à un transfert en continu du contrôle du bien ou du service promis au client, lorsque les autres critères n'ont pas permis d'aboutir à une telle conclusion.

Les Boards ont également décidé de clarifier, dans la norme définitive, les points suivants :

- la démonstration du droit à être payé : ce droit devrait être exécutoire. Pour apprécier si tel est le cas, une entité devrait prendre en compte les termes du contrat conclu avec le client, mais également la législation ou tout précédent légal susceptible de l'emporter sur les termes contractuels ;
- la notion d'« *alternative use* » : elle doit être appréciée au démarrage du contrat, l'entité devant évaluer sa capacité à facilement réaffecter à un autre client l'actif partiellement réalisé, tout au long du processus de production.

## ➤ Licences et droits d'utilisation

Suite aux commentaires reçus des parties prenantes, le staff a recommandé aux deux Boards de retravailler la « guidance » relative aux contrats qui incluent le transfert d'une licence ou d'un droit d'utilisation.

Les questions pour lesquelles des réponses pratiques devraient être apportées sont :

- en plus de la licence, l'entité a-t-elle promis de transférer au client d'autres biens et services ?
- dans l'affirmative, la licence est-elle distincte des autres biens ou services promis dans le contrat ? et
- lorsque l'entité transfère un groupe distinct de biens ou services incluant une licence, à quel moment le transfert du contrôle au client intervient, permettant ainsi la reconnaissance du chiffre d'affaires (i.e. de manière progressive ou à un instant donné) ?

Les deux Boards ont demandé au staff de poursuivre ses analyses et de remettre le sujet à l'ordre du jour lors d'une prochaine réunion.

## ➔ Identification des pertes provenant d'obligations de performance déficitaires

Comme indiqué en introduction à cette étude, ce sujet – largement décrié par les parties prenantes depuis le début du projet – a fait l'objet d'un revirement important en juillet 2012. Les deux Boards ont décidé de rejeter la recommandation du staff selon laquelle la norme définitive devrait inclure une obligation d'identifier et d'évaluer les pertes découlant de contrats conclus avec les clients.

Ainsi, 12 membres de l'IASB (sur 15) ont désapprouvé la recommandation du staff. Côté FASB, le rejet a été moins grand, puisque une courte majorité (4 membres sur 7) a désapprouvé cette recommandation. Le FASB a d'ailleurs indiqué qu'il réfléchirait à la possibilité de mener un nouveau projet séparé pour développer de la « guidance » nouvelle sur les contrats déficitaires.

En pratique, les deux Boards ont décidé de conserver les dispositions actuelles, contenues dans IAS 37 pour les IFRS et dans le « *subtopic 605-35, Revenue Recognition-Construction Type and Production-Type Contracts* » pour les US GAAP.

Lors de la prochaine réunion conjointe, en septembre 2012, les deux Boards devraient discuter des sujets suivants :

- détermination du prix de transaction ;
- limitation du montant cumulatif du chiffre d'affaires comptabilisé ;
- regroupements et modifications de contrats.

## **Contrats de location : les Boards poursuivent leurs délibérations**

# *Etudes Particulières*

14

**Comment comptabiliser, dans les comptes du coentrepreneur, l'apport d'une filiale à une joint-venture ?**



## Manifestations / publications

### Séminaires « Actualités des normes IFRS »

L'équipe Doctrine de Mazars animera, tout au long de l'année 2012, plusieurs séminaires consacrés à l'actualité des normes IFRS. Ces séminaires, organisés par Francis Lefèbvre Formation, auront lieu les 21 septembre et 7 décembre 2012.

Les demandes d'inscription doivent être transmises à Francis Lefèbvre Formation : [www.flf.fr](http://www.flf.fr) ou 01 44 01 39 99.

### Journées Arrêté des comptes 2012

L'équipe Doctrine de Mazars animera plusieurs séminaires consacrés à l'arrêté des comptes 2012 :

- Principes comptables français : 2 sessions à Paris (20 novembre et 11 décembre) et une session à Lyon (13 novembre) ;
- IFRS : une seule session à Paris, le 18 octobre.

Les demandes d'inscription doivent être transmises à Francis Lefèbvre Formation : [www.flf.fr](http://www.flf.fr) ou 01 44 01 39 99.

### Publication d'un nouveau cahier technique

L'équipe de DOCTR'in publie un nouveau cahier technique : « IFRS 13 « Evaluation de la juste valeur » - L'essentiel de la norme en 40 questions/réponses ».

Ce cahier présente un certain nombre de principes conceptuels de la juste valeur, dont :

- la logique de prix de sortie (Exit price), qui risque de poser des difficultés pratiques lors de la valorisation de certains actifs et passifs dans le cadre de leur comptabilisation initiale, et

- la logique de valorisation du point de vue d'un acteur de marché, qui s'oppose à une valorisation tenant compte des spécificités et intentions de l'entité portant l'actif ou le passif à valoriser.

Il illustre à partir d'exemples concrets en quoi ces concepts peuvent poser des problématiques, et présente celles qui peuvent être, selon nos experts (actuariat, banque, immobilier, transaction services et assurance), les conséquences pratiques d'IFRS 13.

Ce cahier est disponible sur notre site internet [www.mazars.fr](http://www.mazars.fr) rubrique Médias.

## Principaux sujets soumis à la Doctrine

### Normes françaises

- Apport de technologie à une entité associée
- Opération de fusion-absorption suivie d'une réduction de capital non motivée par des pertes

### Normes IFRS

- Comptabilisation d'un contrat de concession : construction et exploitation des infrastructures
- Cession bail portant sur un ensemble immobilier
- Cession de 50% d'une filiale à une entité tierce : quel niveau de contrôle conservé ? Quelles conséquences comptables de cette cession ?
- Evaluation d'actifs biologiques

## Calendrier des prochaines réunions de l'IASB, de l'IFRS Interpretations Committee et de l'EFRAG

### IASB

du 24 au 28 septembre 2012

du 15 au 19 octobre 2012

les 19 et 23 novembre 2012

### Committee

les 18 et 19 septembre 2012

les 13 et 14 novembre 2012

les 22 et 23 janvier 2013

### EFRAG

du 5 au 7 septembre 2012

du 3 au 5 octobre 2012

du 7 au 9 novembre 2012

DOCTR'in est une publication éditée par Mazars. L'objectif de cette publication est d'informer ses lecteurs de l'actualité de la comptabilité. DOCTR'in ne peut en aucun cas être assimilé, en totalité ou partiellement, à une opinion délivrée par Mazars. Malgré le soin particulier apporté à la rédaction de cette publication, Mazars décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs ou omissions que cette publication pourrait contenir.

La rédaction de ce numéro a été achevée le 16 août 2012  
© MAZARS - août 2012 - Tous droits réservés