

# DOCTR'in

N°81 – Octobre 2012

Le rapport de la SEC sur le plan d'action pour l'adoption des IFRS, publié en juillet dernier, avait fortement marqué les esprits, puisque vierge de toute recommandation quant à l'adoption des IFRS par les Etats-Unis. Après le choc, les réactions, et l'attentisme des Etats-Unis fait désormais grincer des dents ! La convergence à tout crin est de plus en plus critiquée, et ce n'est pas la récente décision du FASB de se désolidariser du compromis sur la dépréciation des actifs financiers qui va apaiser les esprits. La Commission Européenne considère que 2013 sera l'année de vérité quant à la participation des Etats-Unis aux IFRS.

En France, l'actualité est marquée par l'adoption d'un règlement sur la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre (« quotas ») et d'un autre sur la comptabilisation des certificats d'économie d'énergie (« CEE »).

Bonne lecture.

Michel Barbet-Massin

Edouard Fossat

## Edito

# Sommaire

### Brèves

Normes IFRS  
Europe

page 2

page 3

### Etudes particulières

IFRS 9 – Dépréciation : Désormais seul au milieu de la plaine du compromis, l'IASB va devoir choisir

page 4

Poursuite des redélibérations conjointes sur le projet Reconnaissance du chiffre d'affaires

page 6

Publication par l'ANC de règlements sur les quotas et les certificats d'économie d'énergie

page 9

### La Doctrine au quotidien

page 14

#### Rédacteurs en chef :

Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat

#### Rédaction :

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

#### Nous contacter :

Laurence Warpelin  
Responsable normes comptables  
laurence.warpelin@mazars.ch  
Tél. : +41 21 310 49 03  
[www.mazars.ch](http://www.mazars.ch)

Denise Wipf  
Directrice  
denise.wipf@mazars.ch  
Tél. : +41 44 384 93 75

## News

### L'IFRS Foundation publie ses propositions sur la constitution de l'ASAF

Le 1<sup>er</sup> novembre 2012, l'IFRS Foundation a publié, pour appel à commentaires jusqu'au 17 décembre 2012, ses propositions sur la constitution d'un groupe consultatif, dénommé « Accounting Standards Advisory Forum » (ASAF).

L'ASAF serait constitué dans l'objectif d'améliorer le dialogue entre l'IASB et les principaux normalisateurs comptables nationaux et régionaux. Il aurait pour but principal de fournir des conseils techniques à l'IASB.

Cette proposition répond à l'une des recommandations formulées par les Trustees dans leur rapport de février 2012 sur la revue de la stratégie de la Fondation IFRS.

Ce document est accessible sur le site de l'IASB, à l'adresse suivante : <http://www.ifs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Documents/ASAF-Consultation-Paper-November-2012.pdf>

### L'IFRS Foundation décortique le rapport de la SEC sur le plan d'action pour l'adoption des IFRS

Le 23 octobre 2012, les Trustees ont publié une analyse sur le contenu du rapport de la SEC intitulé "Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S.", publié le 13 juillet 2012. Ce rapport est accessible sur le site de l'IASB, à l'adresse suivante <http://www.ifs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Analysis-of-SEC-Final-Staff-Report.pdf>

## ➤ L'IASB remet à jour son programme de travail

Le 25 octobre dernier, l'IASB a apporté quelques modifications à son programme de travail, pourtant récemment actualisé (cf. DOCTR'in de septembre) :

- « IFRS 9 : Accounting for macro hedging » : la publication du Discussion Paper, initialement prévue sur le 1er trimestre 2013, est reportée au second semestre 2013.
- Le projet « IAS 8 : effective date and transition methods » a finalement été suspendu, dans l'attente de discussions plus larges sur l'information à donner dans le cadre du projet Cadre Conceptuel.
- Un nouvel amendement limité, portant sur les normes à IAS 16 et IAS 38, intitulé « Revenue-based methods of depreciation and amortisation » a été inscrit au programme de travail, et un exposé sondage est attendu d'ici la fin d'année.

S'agissant de ce dernier projet, soulignons que :

- à l'origine, ces amendements devaient faire partie du projet « Annual Improvements » Cycle 2011-2013 ;
- la question est de savoir s'il est possible de retenir une méthode d'amortissement fondée sur les avantages économiques générés par l'actif (par exemple le chiffre d'affaires généré) ;
- a priori, la réponse serait non car une telle méthode ne serait pas fondée sur la consommation des avantages économiques, tel que requis par les textes actuellement.

## ➤ Détermination de la juste valeur des instruments de capitaux non cotés dans le cadre d'IFRS 9

L'IFRS Foundation a entrepris de développer, avec l'assistance d'un groupe d'experts en évaluation, un guide éducatif en support de la norme IFRS 13. Ce guide apportera un éclairage sur certains sujets d'évaluation, et traitera chacun d'eux dans un chapitre dédié.

Le 18 octobre 2012, l'IFRS Foundation a publié le projet du premier chapitre de ce futur guide sur la détermination de la juste valeur.

Celui-ci porte exclusivement sur la détermination de la juste valeur des instruments de capitaux non cotés, dans le cadre de l'application de la norme IFRS 9 Instruments financiers.

Ce projet de premier chapitre est accessible sur le site de l'IASB, et le restera jusqu'à fin novembre, à l'adresse suivante :

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/FVM/Documents/Educational-material-FVM-Unquoted-equity-instruments.pdf>

Il ne fait pas l'objet d'un appel à commentaires, et n'est mis en ligne par l'IASB qu'à titre informatif.

## ➤ Réouverture de la phase 1 « Classement et évaluation » d'IFRS 9 : le cas particulier des taux règlementés

Durant sa session d'octobre 2012, l'IASB a évoqué le cas particulier des actifs financiers portant un taux d'intérêts règlementé par une autorité (gouvernement, banque centrale...).

L'IASB a décidé de maintenir dans l'exposé-sondage sa proposition d'amendement à la définition du critère 'Principal & intérêts' issue des discussions de février dernier.

Rappelons que le critère « Principal & Intérêts » doit être rempli pour éviter un classement de l'actif financier en catégorie Juste Valeur par Résultat (cf. DOCTR'in de février).

Le Board compte toutefois profiter de cet exposé-sondage pour collecter les avis des différentes parties prenantes sur l'application de ce critère aux instruments dont le taux d'intérêts contractuel est règlementé.

Ce point fera l'objet d'une nouvelle délibération sur la base des informations ainsi collectées.

### ➤ ESMA : 12ème extrait de la base de données d'études comptables

Le 10 octobre 2012, l'ESMA (European Securities and Markets Authority) a publié le 12ème extrait de sa base de données d'études comptables, rendant ainsi publiques 9 décisions portant sur des comptes 2008, 2009, ou 2010 :

- IAS 38 – Activation d'une base de données de candidats générée en interne par une société de recrutement;
- IAS 27 – Contrôle ;
- IAS 40/IAS 1 – Méthode de détermination de la juste valeur et hypothèses sous-jacentes ;
- IAS 18 – Critères de reconnaissance du chiffre d'affaires ;
- IFRS 8 – Principal décideur opérationnel ;
- IAS 36 – Taux d'actualisation et valeur d'utilité ;
- IAS 36 – Sensibilité des valeurs testées à un changement raisonnablement possible d'une hypothèse clé ;
- IAS 36 – Projections de flux de trésorerie sur des hypothèses raisonnables et documentées ;
- IAS 36 – Informations sur les UGT pour lesquelles la valeur du goodwill ou des immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée est importante.

On relèvera que les régulateurs européens portent une attention particulière aux problématiques d'impairment, puisque quatre des neuf décisions qui viennent d'être publiées portent sur ce sujet.

Ce 12ème extrait de la base de données d'études comptables de l'ESMA est accessible à l'adresse suivante : <http://www.esma.europa.eu/system/files/2012-656.pdf>

### ➤ Point de vue de l'Europe sur l'évolution des normes comptables internationales

Le 11 octobre 2012, l'EFRAG et les Trustees tenaient une conférence, intitulée « *EU perspective on the move towards global accounting standards* », au cours de laquelle il a été souligné que :

- l'adoption par l'UE en 2002 était à l'origine du mouvement global d'adoption des IFRS ;
- l'UE avait toujours soutenu l'objectif d'un référentiel mondial unique de haute qualité, et
- l'objectif de l'UE restait l'adoption de toutes les IFRS publiées, dès-lors qu'elles sont acceptables et répondent aux besoins des Européens.

Au cours cette réunion, les représentants de la Commission Européenne ont exprimé leur déception quant aux évolutions récentes aux Etats-Unis, en référence au récent rapport de la SEC ne contenant aucune recommandation sur l'adoption. Il a été déclaré que :

- une décision finale négative des Etats-Unis pourrait ralentir mais n'arrêterait pas l'élan des IFRS ;
- la convergence avec les US GAAP était un moyen mais pas une fin en soi, qu'elle ne devait pas se faire au détriment de la qualité de l'information financière, et que l'objectif d'amélioration de l'information financière devait rester la priorité du processus de normalisation ;
- l'année 2013 serait l'année de vérité quant à la participation des Etats-Unis aux IFRS.

Le compte rendu intégral de l'EFRAG est accessible à l'adresse suivante : <http://www.efrag.org/Front/nl-1022/An-EU-Perspective-on-the-Move-towards-Global-Accounting-Standards.aspx>

## 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.

## IFRS 9 – Dépréciation : désormais seul au milieu de la plaine du compromis, l'IASB va devoir choisir

### ➤ Une crise financière comme point de départ

L'IASB et le FASB ont lancé leur projet commun « Dépréciation des actifs financiers » en 2009. Dans un contexte de crise financière, le G20 leur a passé commande d'une nouvelle approche comptable permettant d'éviter les effets procycliques attribués au modèle actuel de dépréciation sur base de pertes avérées.

L'objectif commun des deux Boards était donc de migrer vers un modèle de dépréciation reposant sur les pertes attendues. Dès le début du projet, des divergences de vues marquées sont apparues.

### ➤ Des débuts difficiles, chacun de son côté de la plaine

L'IASB a favorisé très tôt une approche visant à refléter la réalité économique de la gestion des banques : à l'échelle du portefeuille, les pertes attendues sur les prêts octroyés doivent être couvertes par la marge de crédit facturée. La marge de crédit étant reconnue de façon étalée sur la durée de vie du portefeuille, l'IASB a proposé d'étaler également la reconnaissance des pertes attendues dans un souci de rattachement des charges aux produits. Cette approche a été présentée dans l'exposé-sondage publié en novembre 2009. Ce modèle, effectivement proche de la réalité économique, s'accompagnait toutefois d'un certain nombre de contraintes opérationnelles que l'IASB a cherché à intégrer dans un Document Supplémentaire publié en Janvier 2011.

De son côté, le FASB a retenu dès le départ une approche très différente. Contrairement à l'IASB, son objectif premier n'était pas de refléter la réalité économique mais plutôt d'avoir à tout moment un montant de « provisions » suffisant pour faire face à la totalité des pertes attendues sur le portefeuille. Par conséquent, dès qu'une banque émet un portefeuille de prêt, elle doit selon le FASB, provisionner immédiatement la totalité des pertes attendues. Une charge serait donc reconnue dès l'origine, alors que la reconnaissance des revenus associés resterait étalée sur la durée de vie du portefeuille. Dans un contexte de crise financière, cette approche avait le mérite d'être prudente.

En 2010 nous étions donc en présence de deux projets radicalement différents et opposés. Le modèle de l'IASB était critiqué pour sa complexité de mise en œuvre, celui du FASB l'était pour l'absence de justification économique, hormis la prudence, à la reconnaissance immédiate des pertes attendues sur un portefeuille de prêts venant d'être octroyés. La convergence allait prendre du temps, chacun des deux Boards était à une extrémité de la plaine.

### ➤ Le temps de la convergence, rencontre au milieu de la plaine du compromis

Sous l'impulsion du G20, les deux Boards ont donc cherché à trouver une troisième voie aux allures de compromis entre leurs deux approches. Ce compromis s'est traduit par un projet de texte prévoyant certes un provisionnement immédiat (i.e. dès la date d'origination d'un portefeuille de prêts) mais pour un montant limité aux pertes attendues à un an (concept présentant en outre l'intérêt d'une forme de convergence avec les indicateurs prudentiels bâlois).

L'essentiel du débat a porté sur le rythme de reconnaissance du reste des pertes attendues. Au printemps 2012, un accord semblait avoir été trouvé autour d'une reconnaissance de ce reliquat de pertes attendues en cas de dégradation de la qualité de crédit du portefeuille s'accompagnant d'une probabilité de survenance d'un évènement de perte. Cette fois, le projet semblait bien engagé, du moins jusqu'au mois de juillet 2012.

## ➔ Le FASB fait marche arrière, l'IASB seul au milieu de la plaine

Durant l'été 2012, le FASB a choisi de se désolidariser du compromis si longuement discuté pour retourner à sa position initiale : la reconnaissance immédiate de la totalité des pertes attendues.

Quelque peu décontenancé par la décision de son homologue, le Board de l'IASB a néanmoins décidé de finaliser le texte issu du compromis, et de le publier sous la forme d'un nouvel exposé sondage avant la fin de l'année 2012.

Durant la réunion d'octobre 2012, certains membres de l'IASB ont demandé au staff de préparer un papier rappelant les raisons ayant conduit le Board à abandonner son approche initiale. L'IASB semble hésiter.

## ➔ L'heure du choix approche pour l'IASB

L'IASB, désormais seul au milieu de la plaine du compromis, va devoir faire un choix et privilégier l'une des trois alternatives suivantes :

- rester sur le projet de texte issu du compromis. C'est aujourd'hui la position officielle du Board, mais l'IASB a choisi d'indiquer dans son compte rendu d'octobre 2012 que ce choix a d'ores et déjà été questionné par certaines parties prenantes ;
- revenir à sa proposition d'origine. Devant l'échec de la convergence, l'IASB pourrait considérer que le projet issu du compromis ne présente plus les mérites suffisants ;
- adopter l'approche du FASB et achever la traversée de la plaine. Ce serait la victoire de la convergence, à moins que cela ne soit celle du FASB ?

Nous aurons probablement une première indication sur l'intention de l'IASB à la lecture de son exposé-sondage à paraître d'ici la fin de l'année. Au-delà de ce nouveau point d'étape, les commentateurs auront un rôle clé à jouer dans le choix final de l'IASB.

Il sera donc important que chacun se mobilise pour faire valoir ses convictions auprès de l'IASB. Ce sera sans doute l'ultime occasion d'aider le Board à s'orienter sur la plaine du compromis.



## 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.



## Poursuite des redélibérations conjointes sur le projet Reconnaissance du chiffre d'affaires

En octobre 2012, l'IASB et le FASB ont poursuivi leurs redélibérations conjointes dans le cadre du projet sur la reconnaissance du chiffre d'affaires.

Ce mois-ci, les thématiques suivantes ont été abordées :

- les modifications de contrats ;
- la mesure de l'avancement dans le cadre d'obligations de performance remplies progressivement.

Les décisions relatées ci-après ne sont que provisoires, dans l'attente de la publication de la norme définitive.

### ➤ Modifications de contrats

Dans le 2ème exposé-sondage publié en novembre 2011 (« 2ème ED »), les deux Boards ont proposé que les modifications de contrats soient comptabilisées de manière différente selon que le changement touche l'objet et/ou le prix du contrat (cf. DOCTR'in de novembre 2011). Ceci a conduit à ne pas systématiser le traitement comptable consistant à faire un rattrapage rétrospectif pour ajuster le montant de chiffre d'affaires reconnu à date, puisque certaines modifications seraient désormais traitées de manière prospective.

Ces propositions ont été plutôt bien accueillies, les évolutions par rapport au premier exposé-sondage de juin 2010 allant, de l'avis des parties prenantes, dans le bon sens.

Toutefois, les commentateurs ont souhaité que la guidance qui sera fournie dans la norme définitive soit simplifiée et clarifiée par rapport au 2ème ED, en particulier s'agissant des sujets qui suivent.

#### a) Réclamations

En pratique, les réclamations (« contract claims ») sont aujourd'hui incluses dans les produits du contrat dès lors qu'il est probable qu'elles donneront lieu à des produits et qu'elles peuvent être évaluées de manière fiable, sans pour autant que ces modifications aient été approuvées par les parties (l'état d'avancement des négociations doit être tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation).

Or le 2ème ED empêche de tirer les conséquences comptables de ces réclamations tant que le changement touchant l'objet et/ou le prix du contrat n'a pas été approuvé par les parties.

Ceci pose problème dans le cadre de contrats long terme, puisque les réclamations sont fréquentes et qu'il est d'usage de ne pas rechercher l'approbation formelle des parties à chaque fois.

Lors de la réunion d'octobre 2012, les deux Boards ont :

- confirmé que le traitement comptable des réclamations devait suivre les grands principes du 2ème ED sur les modifications de contrats ;
- également décidé de clarifier le fait qu'une modification de contrat, y compris une réclamation, doit être considérée comme approuvée lorsqu'elle crée ou change les droits et obligations exécutoires des parties au contrat ;
- par souci de cohérence, décidé de retenir les dispositions du 2ème ED sur l'identification d'un contrat conclu avec un client et pour l'identification de l'approbation d'une modification de contrat.

## b) Modifications de contrats touchant uniquement au prix des biens ou services vendus

Sur la base du 2<sup>ème</sup> ED, ces modifications devraient être traitées de manière à effectuer un rattrapage, dans la période au cours de laquelle elles ont eu lieu, au titre du montant de chiffre d'affaires qui aurait dû être comptabilisé à date pour les obligations de performance remplies en date de modification (i.e. comme si la modification avait été connue depuis le début).

Ce traitement était aligné sur les dispositions prévues par l'exposé-sondage en cas de modification du prix de la transaction (sujet traité ultérieurement par l'exposé-sondage, dans le chapitre sur la répartition du prix de transaction entre des obligations de performance distinctes).

Les deux Boards ont décidé de supprimer les dispositions du 2<sup>ème</sup> ED spécifiques au cas où la modification de contrat ne touche qu'au prix. Toutes les modifications seront donc désormais traitées par le paragraphe 22 du 2<sup>ème</sup> ED, lequel traite des modifications de contrats relatives à l'objet et au prix, lorsque ces modifications de contrats ne doivent pas être analysées comme étant des contrats distincts.

## c) Modifications de contrats entraînant la fourniture de biens ou services distincts, le prix n'étant pas spécifique à ces biens ou services (i.e. ce prix ne correspond pas au prix auquel l'entité vendrait séparément à un client le bien ou le service promis complémentaire) – cf. § 22(a) du 2<sup>ème</sup> ED

Les deux Boards ont décidé de clarifier le fait que le montant de la contrepartie reçue du client disponible pour être allouée aux obligations de performance qui ne sont pas remplies en date de modification du contrat, devrait être :

- le montant de contrepartie reçue du client mais pas encore comptabilisé en chiffre d'affaires, plus
- le montant de contrepartie résiduelle que le client a promis de payer mais qui n'a pas encore été comptabilisé en chiffre d'affaires.

Les deux Boards ont par ailleurs précisé que l'effet cumulé d'un changement d'estimation d'un prix variable (la contrepartie à laquelle l'entité a droit étant variable) devrait être comptabilisé :

- dans la période au cours de laquelle le changement d'estimation se produit (« cumulative catch-up basis ») s'il concerne des obligations de performance déjà satisfaites ;
- prospectivement s'il concerne des obligations de performance non encore satisfaites.

## ➤ Mesure de l'avancement dans le cadre d'obligations de performance remplies progressivement

L'IASB et le FASB ont discuté des deux sujets suivants :

- l'utilisation de méthodes d'évaluation du degré d'avancement fondées sur le nombre d'unités produites ou le nombre d'unités livrées ;
- les ajustements qui devraient être réalisés lorsqu'une méthode fondée sur les intrants est utilisée (par exemple, sur la base des coûts engagés ou des heures de travail effectuées).

## a) Utilisation de méthodes d'évaluation du degré d'avancement fondées sur le nombre d'unités produites ou le nombre d'unités livrées :

Les deux Boards ont considéré que ces méthodes fournissent une approximation satisfaisante de la mesure du degré d'avancement lorsque le transfert du contrôle au client est progressif dans le temps, dans les circonstances particulières suivantes :

- Méthode fondée sur le nombre d'unités produites : la valeur des travaux en cours à la fin de la période de reporting doit être non significative ;

- Méthode fondée sur le nombre d'unités livrées : deux conditions doivent être remplies :
  - la valeur des travaux en cours à la fin de la période de reporting doit être non significative ; et
  - la valeur des unités produites mais pas encore livrées au client à la fin de la période de reporting doit être non significative.

En pratique, ces méthodes seront pertinentes en cas de production de volumes importants de biens homogènes ayant un cycle de production court.

## b) Ajustements qui devraient être réalisés lorsqu'une méthode fondée sur les intrants est utilisée

Le paragraphe 46 du 2<sup>ème</sup> ED prévoit que des ajustements doivent être réalisés lorsqu'une méthode fondée sur les intrants est utilisée et que les services liés à l'installation d'un matériel sont rendus bien après que le client a obtenu le contrôle de ce matériel.

Dans ce cas, le 2<sup>ème</sup> ED stipule que la meilleure façon pour l'entité de refléter le degré d'exécution de la prestation peut être de comptabiliser les produits des activités ordinaires au titre des biens transférés pour un montant égal à leur coût si les deux conditions ci-dessous sont réunies au moment de la passation du contrat :

- (i) le coût des biens transférés est important par rapport au coût total que l'entité s'attend à engager pour remplir entièrement l'obligation de performance ;
- (ii) l'entité se procure les biens auprès d'une autre entité et n'intervient pas de façon importante dans leur conception et leur fabrication (mais elle agit pour son propre compte).

Des commentaires ont été formulés par les parties prenantes sur ces dispositions qui n'ont pas toujours été bien comprises, afin d'en clarifier le champ d'application et les modalités pratiques.

Les deux Boards ont décidé de clarifier les dispositions de la future norme en précisant que les ajustements qui devraient être réalisés lorsqu'une méthode fondée sur les intrants est utilisée sont destinés à remplir l'objectif fixé par le 2<sup>ème</sup> ED, à savoir refléter la progression du transfert du contrôle des biens ou services au client (i.e. l'avancement de l'exécution de la prestation par l'entité). Toujours à des fins de clarification de ce paragraphe, l'exemple illustratif n°8 proposé dans le 2<sup>ème</sup> exposé-sondage sera retravaillé.

S'agissant toujours des ajustements à opérer en cas d'utilisation d'une méthode fondée sur les intrants, les deux Boards ont également souhaité répondre aux commentateurs ayant indiqué qu'identifier et suivre les pertes matières et autres inefficiences pouvait être difficile. Les deux Boards ont précisé qu'une entité mesurant par exemple l'avancement par les coûts engagés devrait ajuster l'assiette des coûts à prendre en compte afin de ne pas tenir compte, par exemple, des pertes matière, dans la mesure où cette inclusion conduirait à fausser la mesure de l'avancement d'un contrat.

## ➤ Prochaine étape

En novembre, les deux Boards devraient notamment revenir sur des sujets déjà discutés lors des dernières semaines mais qui n'avaient pas pu être définitivement tranchés (cf. DOCTR'in juillet et septembre 2012), à savoir :

- les licences ;
- la limitation du montant cumulatif des produits des activités ordinaires comptabilisés ;
- la recouvrabilité.



## Publication par l'ANC de règlements sur les quotas et les certificats d'économie d'énergie

Le collège de l'ANC a adopté le 4 octobre 2012 les règlements 2012-03 et 2012-04 relatifs respectivement à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre (« quotas ») et aux certificats d'économie d'énergie (« CEE »).

Dans l'attente de leur homologation par les ministères concernés, ces règlements sont accessibles sur le site de l'ANC (<http://www.anc.gouv.fr/>).

### ➤ Traitement comptable des quotas d'émission de gaz à effet de serre

#### a) Quels sont les textes comptables actuellement applicables aux quotas ?

En règles françaises, la comptabilisation des quotas relève des dispositions de l'avis 2004-C du comité d'urgence du CNC, complété par la recommandation 2009-R-02 du CNC.

##### 1. En règles françaises, pour les entreprises soumises

Selon cet avis du CNC, les quotas obtenus à titre gratuit devaient être évalués à la valeur vénale à leur date d'entrée dans le patrimoine, et être comptabilisés en immobilisations incorporelles en contrepartie d'un compte de régularisation spécifique (compte 489).

La recommandation avait précisé le fait que les quotas devaient être comptabilisés à la date d'inscription sur le registre SERINGAS, et sur la base de leur valeur de marché à cette date.

Au fur et à mesure des émissions successives, une provision devait être constatée au passif. Cette provision était évaluée sur la base de la valeur comptable des quotas disponibles et, le cas échéant, sur la base du cours des quotas (pour la fraction des émissions réalisées nécessitant de racheter des quotas additionnels sur le marché).

Dans le cas des entités anticipant des excédents futurs, et sous réserve de pouvoir disposer de prévisions fiables, la recommandation avait précisé qu'il était possible de prendre en compte les quotas gratuits correspondant à ces excédents pour évaluer le passif.

Parallèlement, le compte de régularisation spécifique était repris en contrepartie d'un produit.

La recommandation avait précisé que ce compte devait être repris, soit en cas d'émission de gaz, soit en cas de cession des quotas.

Les achats ou ventes de quotas étaient traités conformément aux dispositions relatives aux immobilisations incorporelles.

A la clôture, les comptes de l'entité incluaient à la fois les quotas en portefeuille (i.e. sur le registre SERINGAS) et le passif (correspondant aux émissions réalisées).

Un test de perte de valeur devait être réalisé uniquement pour les quotas excédentaires.

La recommandation avait précisé que seuls les quotas acquis devaient faire l'objet d'un test de perte de valeur (aucune perte de valeur ne pouvant être constatée sur les quotas obtenus à titre gratuit).

La restitution de quotas à l'Etat, au plus tard le 30 avril N+1, se traduisait par l'extinction du passif correspondant et un mouvement sur le registre SERINGAS (et donc sur le compte de quotas).

##### 2. En règles françaises, pour les entreprises non soumises

Pour ces entreprises, les quotas devaient être comptabilisés dans un sous-compte du compte 504, et les moins-values latentes devaient être dépréciées.









## Manifestations / publications

### Séminaires « Actualités des normes IFRS »

Le dernier séminaire de l'année 2012 consacré à l'actualité des normes IFRS, organisé par Francis Lefèbvre Formation, et animé par l'équipe Doctrine de Mazars, se tiendra le 7 décembre prochain.

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) ;

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

## Principaux sujets soumis à la Doctrine

### Normes françaises

- Délai maximum pour effectuer un changement de méthode motivé par un changement d'actionnaire ;

### Normes IFRS

- Méthode de consolidation d'un FCPR lorsque la mère du groupe contrôle la société de gestion et détient des parts du fonds.
- Traitement comptable des compléments de prix sur rachat d'intérêts minoritaires
- Détermination de la fraction de goodwill à sortir en cas de cession partielle d'une activité
- Traitement comptable des dividendes liés à des actions de préférence
- Comptabilisation de la contribution additionnelle de 3% sur les dividendes

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

### IASB

du 19 au 23 novembre 2012

du 13 au 19 décembre 2012

du 29 au 31 janvier 2013

### Committee

les 13 et 14 novembre 2012

les 22 et 23 janvier 2013

les 12 et 13 mars 2013

### EFRAG

du 12 au 14 décembre 2012

du 16 au 18 janvier 2013

du 27 février au 1 mars 2013

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 7 novembre 2012  
© MAZARS – novembre 2012 – Tous droits réservés