

DOCTR'in

La lettre d'information de Mazars sur l'actualité comptable

NEWSLETTER / N°123 – Juillet-Août 2016



Sommaire

Brèves

Brèves IFRS	page 2
Normes françaises	page 2
Brèves Europe	page 3
Mots croisés	page 4

Etudes particulières

Recommandation de l'AMF sur la mise en œuvre et les informations à fournir au titre d'IFRS 15	page 5
Projet d'amendements à IFRS 3 et IFRS 11 (publié le 29 juin 2016)	page 6

La Doctrine au quotidien

page 10

Rédacteurs en chef :

Michel Barbet-Massin, Edouard Fossat

Rédaction :

Vincent Gilles, Isabelle Grauer-Gaynor, Carole Masson, Eglé Mockaityte et Arnaud Verchère

Nous contacter :

Mazars
Exaltis, 61, rue Henri Régnauld
92 075 – La Défense – France
Tél. : 01 49 97 60 00
www.mazars.com

Edito

Les grands projets de l'IASB touchent à leur fin. Depuis 2014, l'IASB a publié ses normes sur le chiffre d'affaires, les instruments financiers et les contrats de location, et devrait finaliser celle sur les contrats d'assurance et son cadre conceptuel d'ici fin 2017.

Place maintenant au processus européen d'endorsement et au travail des régulateurs : tandis qu'IFRS 15 et IFRS 9 devraient être approuvées d'ici la fin de l'année par la Commission européenne, l'ESMA et l'AMF ont publié des recommandations sur les informations à fournir au titre de l'avancement des travaux de transition à IFRS 15. Ces recommandations devraient être suivies d'une publication similaire concernant IFRS 9 à l'automne.

Au-delà des grands projets, l'IASB poursuit ses travaux de « maintenance » des normes existantes. DOCTR'in vous présente notamment dans ce numéro les propositions d'amendements à IFRS 3 qui font suite à la *Post-Implementation Review* de la norme sur les regroupements d'entreprises.

Bonne lecture et bonne rentrée à tous !

Michel Barbet-Massin Edouard Fossat

Brèves Europe

ESMA : 19^{ème} extrait de la base de données d'études comptables

Le 27 juillet 2016, l'ESMA (*European Securities and Markets Authority*) a publié son 19^{ème} extrait de base de données d'études comptables, contenant 12 décisions prises par les régulateurs européens, sur les thèmes suivants :

- Indexation sur l'inflation dans un contrat de location hôte (IAS 39)
- Qualification d'un véhicule distinct en activité conjointe fondée sur les « autres faits et circonstances » (IFRS 11)
- Taux de change approprié dans le cas où de multiples taux de change sont disponibles (IAS 21)
- Présentation d'un gain sur vente d'un actif incorporel (IAS 38)
- Identification des données non observables (IFRS 13)
- Acquisition à l'envers d'une société cotée sans activité (IFRS 3, IAS 8 et IFRS 2)
- Information communiquée sur les différentes catégories de revenu (IAS 18 et IFRS 8)

- Déterminer si un réseau de concessionnaires acquis lors d'un regroupement d'entreprises est un actif incorporel de durée de vie indéterminée (IAS 38)
- Échange d'une entreprise pour une participation dans une filiale et la distribution subséquente de la filiale acquise aux actionnaires (IFRS 3 et IFRIC 17)
- Détermination des avantages économiques maximaux disponibles et évaluation de l'actif d'un régime à prestations définies (IAS 19 et IFRIC 4)
- Évaluation d'un passif d'impôt différé lié à des actifs biologiques lorsque le taux d'impôt change sur la durée d'utilité des actifs (IAS 12 et IAS 41)
- Comptabilisation de contributions à un fonds de garantie des dépôts dans les comptes intermédiaire (IFRIC 21).

Ce 19^{ème} extrait de la base de données d'études comptables de l'ESMA est accessible à l'adresse suivante :

<https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-publishes-extract-enforcement-decisions-financial-statements>

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@mazars.fr en précisant :

Vos nom et prénom,

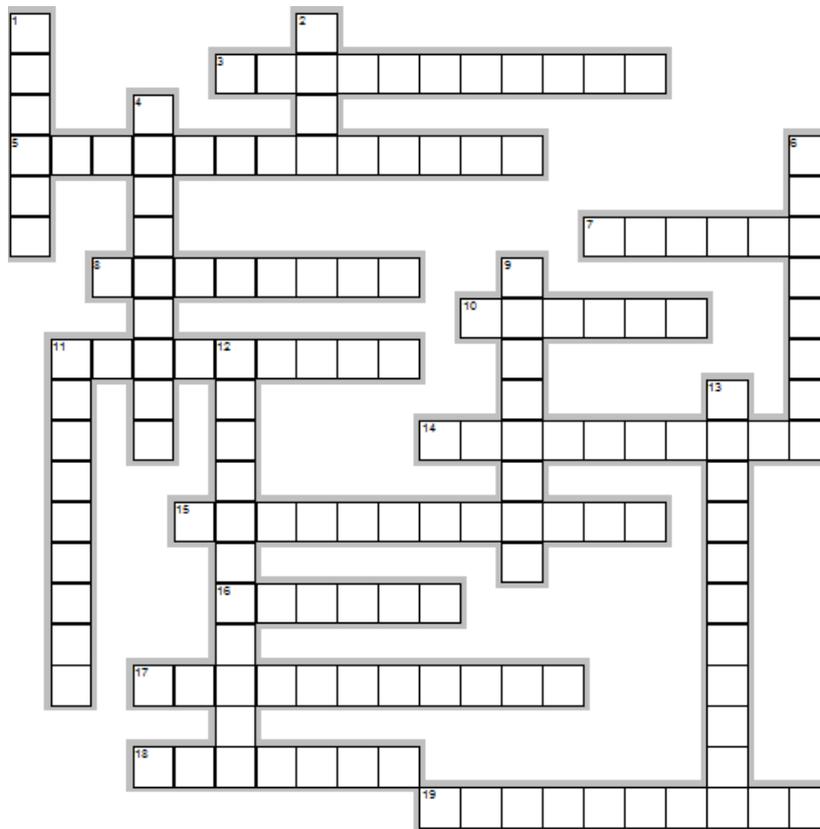
Votre société,

Votre adresse e-mail

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

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

Mots croisés : Complétez vos connaissances sur IFRS 9 !



Verticalement :

1. En ce qui concerne les passifs financiers, IFRS 9 modifie uniquement la comptabilisation des passifs financiers désignés en JV-Résultat sur _____.
2. La valeur temps des options pourra désormais être traitée comme un _____ de la couverture limitant ainsi la volatilité en résultat.
4. Les titres obligataires non structurés du portefeuille de placements pourront être comptabilisés au coût amorti uniquement s'ils sont détenus pour en _____ les flux contractuels.
6. Suite à une dégradation significative, le montant de la dépréciation à constater correspond aux pertes attendues à _____.
9. Des placements sous forme de parts de fonds devront en règle générale être comptabilisés en Juste Valeur par _____.
11. Si le modèle de dépréciation sous IAS 39 repose sur la comptabilisation des pertes de crédit avérées, le modèle de dépréciation sous IFRS 9 repose sur la comptabilisation des pertes de crédit _____.
12. IFRS 9 permettra de désigner en tant qu'élément couvert des _____ de risques non financiers.
13. Sous IFRS 9, la fourchette (80% - 125%) d'efficacité va _____.

Horizontalement :

3. IFRS 9 simplifie les tests _____ d'efficacité.
5. Certains nouveaux tableaux nécessiteront des développements _____ significatifs.
7. Le report/ _____ des dérivés de change pourra bénéficier du même traitement que la valeur temps des options.
8. Les résultats réalisés sur les participations non consolidées classées sur option en juste valeur par capitaux propres ne pourront à aucun moment être _____ vers le compte de résultat.
10. L'un des paramètres à prendre en compte dans le modèle des ECL est la probabilité de _____.
11. L'application _____ des seules dispositions relatives à la comptabilité de couverture ne sera pas permise.
14. Les assouplissements apportés par IFRS 9 devraient réduire la _____ en résultat liée aux dérivés de couverture pour un grand nombre d'entreprises industrielles et de services.
15. L'utilisation de méthodes de calcul simplifiées comme les matrices de provision (taux de provisionnement en fonction du nombre de jours d'impayé) sont autorisées pour les créances _____.
16. Les modalités de calcul du coût _____ restent inchangées.
17. La comptabilité de couverture reste _____.
18. 2 nouveaux critères caractérisent le nouveau modèle de classement des actifs financiers : celui des caractéristiques contractuelles (dit SPPI) et celui du modèle de _____.
19. Les amendements apportés par IFRS 9 à IFRS 7 _____ les informations à fournir en annexe sur les instruments financiers

Etude particulière

Recommandation de l'AMF sur la mise en œuvre et les informations à fournir au titre d'IFRS 15

Le 21 juillet, l'AMF a publié une recommandation sur la mise en œuvre et les informations à fournir au titre d'IFRS 15 sur la comptabilisation du chiffre d'affaires.

Pour rappel, IFRS 15 est applicable obligatoirement aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018, une application anticipée étant possible (sous réserve d'une adoption par l'Union européenne, celle-ci devant intervenir sur le 2^{ème} semestre 2016).

La recommandation de l'AMF est téléchargeable à l'adresse suivante :

<http://www.amf-france.org/Reglementation/Dossiers-thematiques/Societes-cotees-et-operations-financieres/Marches-d-actions/Mise-en-uvre-de-la-norme-IFRS15-sur-la-reconnaissance-du-revenu---l-AMF-reprend-ason-compte-les-recommandations-de-l-ESMA.html>

On soulignera que la recommandation de l'AMF fait écho à un « *Public Statement* » de l'ESMA publié la veille, et téléchargeable à l'adresse suivante :

<https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-issues-public-statement-ifs-15>

a) Objectif de cette recommandation

La recommandation de l'AMF vise à alerter les groupes cotés et leurs commissaires aux comptes sur les enjeux liés à la mise en œuvre de la norme IFRS 15 et sur la nécessité de communiquer le plus tôt possible sur les impacts attendus lors de la première application.

Elle s'articule ainsi autour de 3 thématiques :

- les éléments à prendre en compte dans la mise en œuvre de la norme ;
- l'importance de la transparence de l'information sur les progrès réalisés dans la mise en œuvre de la norme et l'identification de ses impacts ;
- un exemple illustratif de calendrier de communication.

b) Les éléments à prendre en compte dans la mise en œuvre de la norme

L'AMF recommande à l'ensemble des sociétés d'effectuer, dès à présent, **un travail approfondi d'analyse des principes de la norme** au regard des contrats mis en place avec leurs clients afin d'en déterminer les impacts.

Cette analyse devrait tenir compte des travaux du Comité d'Interprétation des IFRS sur IFRS 15 (même si aucune question n'a encore été portée à l'attention de l'IFRS IC), des amendements à IFRS 15 (clarifications) publiés en avril 2016 par l'IASB et des travaux du TRG (groupe commun à l'IASB et au FASB chargé d'évaluer les questions pratiques d'application identifiées avant 2018). Les positions émises aux Etats-Unis dans le cadre de l'application de la norme américaine équivalente à IFRS 15 (Topic 606) devront être considérées avec prudence.

c) L'importance de la transparence de l'information sur les progrès dans la mise en œuvre d'IFRS 15 et l'identification de ses impacts

L'AMF encourage les sociétés significativement concernées par IFRS 15 à mettre en place **une approche progressive** avec un enrichissement des informations à chaque clôture permettant de fournir aux utilisateurs des comptes **des informations qualitatives et quantitatives** pertinentes.

Si l'impact est significatif, l'AMF s'attend à ce que, dans la majorité des cas, les sociétés soient en mesure de présenter une information chiffrée (ordre de grandeur par exemple) sur l'estimation des impacts possibles d'IFRS 15 au cours de la première période d'application, lors de la publication des comptes semestriels 2017.

d) Un exemple illustratif de calendrier de communication (hypothèse d'une application au 1er janvier 2018)

Cet exemple illustre l'approche progressive décrite au point 2. ci-dessus, sachant que cette approche sera à **adapter en fonction des spécificités du groupe et du caractère significatif des modifications apportées par IFRS 15.**

L'AMF s'attend à ce que les comptes annuels 2017, qui seront publiés lorsque les groupes appliqueront déjà IFRS 15, incluent les informations nécessaires pour permettre aux utilisateurs des états financiers d'avoir une vue précise des impacts connus ou raisonnablement estimés de la norme.

Etude particulière

Projet d'amendements à IFRS 3 et IFRS 11 (publié le 29 juin 2016)

L'IASB a publié un projet d'amendements aux normes IFRS 3- *Regroupements d'entreprises* et IFRS 11- *Partenariats* avec une date d'appel à commentaires fixée au 31 octobre.

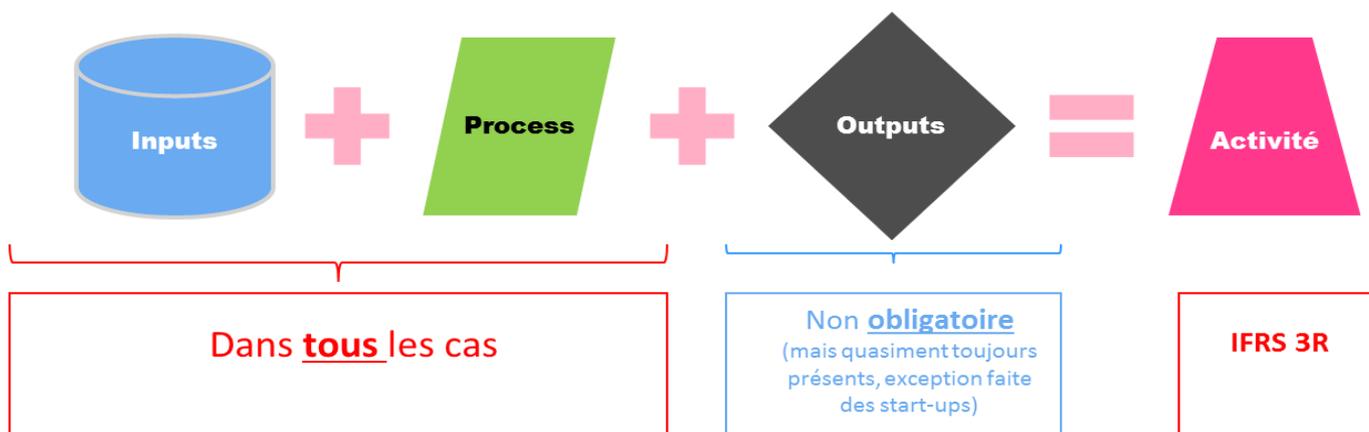
Pour les deux amendements, le Board propose une application prospective, à une date restant à définir, et avec possibilité d'application anticipée.

IFRS 3 – Clarification de la notion d'activité (« business »)

Suite à la *Post Implementation Review* (PIR) d'IFRS 3, aux discussions menées par le Comité d'Interprétation des normes IFRS (« IFRS IC ») en novembre 2015, et par l'IASB en mars 2016, le Board a décidé de revisiter la définition d'une activité (pour plus de détails sur les conclusions de la PIR, cf. notre étude dans le numéro de juillet 2015 de DOCTR'in).

Rappelons en préambule qu'une activité suppose :

- des *inputs* (« entrées »),
- des processus et,
- en général, des *outputs* (« sorties »).



a) Une nouvelle démarche d'analyse

En pratique, au-delà des modifications apportées à la définition des différents éléments nécessaires à une activité, l'amendement propose une nouvelle démarche, en deux étapes, pour déterminer dans quels cas une activité est présente.

La première étape consiste à déterminer si la quasi-totalité de la juste valeur des actifs acquis est concentrée sur un actif unique (ou sur un groupe d'actifs similaires).

Dans l'hypothèse où la juste valeur des actifs acquis n'est pas concentrée sur un seul actif, l'amendement propose alors une grille d'analyse pour apprécier le caractère significatif du / des processus acquis. Différents cas sont envisagés, en fonction de la capacité des éléments acquis de générer des outputs.

b) Précisions apportées dans les définitions des différents éléments

La nouvelle définition des *outputs* met davantage l'accent sur les biens ou services destinés à des clients (par souci de

cohérence avec la notion d'*output* figurant dans IFRS 15).

Par ailleurs, cette nouvelle définition met de côté la capacité pour les éléments acquis de réduire les coûts (de même que la possibilité d'obtenir d'autres avantages économiques).

Il est désormais précisé que le / les processus acquis doi(ven)t être significatif(s) et qu'ils doi(ven)t avoir la capacité de générer des *outputs*.

Le projet propose de supprimer la référence aux participants de marché (« *markets participants* »), qui était utilisée dans le cas où les éléments transférés ne comprenaient pas tous les éléments qui étaient utilisés par le cédant. Le Board a considéré que l'appréciation d'un participant de marché était susceptible de différer selon les acquéreurs.

Enfin, l'existence d'un goodwill non négligeable ne crée plus de présomption de l'existence d'une activité. L'existence d'un goodwill est désormais un simple « indicateur » que l'ensemble acquis peut être une activité, et n'exonère donc pas de suivre la démarche d'analyse jusqu'au bout.

c) Première étape dans l'analyse : le test de concentration de la juste valeur

Cette nouvelle étape vise à simplifier la démarche d'analyse, en sortant rapidement de l'arbre de décision lorsque certaines conditions sont réunies.

En pratique, l'introduction de cette nouvelle étape consiste à déterminer si substantiellement toute la juste valeur des actifs bruts est concentrée sur un actif (ou un groupe d'actifs similaires), auquel cas la transaction est considérée ne pas porter sur une activité.

La notion d'actif unique est appréciée par référence à l'unité de compte qui existe en cas de regroupement d'entreprise.

Ainsi, en pratique, un immeuble loué à un tiers dans le cadre d'un contrat de location simple n'est pas décomposé entre un immeuble et un actif incorporel (i.e. le contrat de location) mais est identifié comme un seul actif.

Selon le projet, et pour apprécier le niveau de concentration des actifs, il est par ailleurs interdit de regrouper différents types d'actifs :

- Actifs corporels et incorporels,
- Différents types d'actifs incorporels (marques, brevets, relations contractuelles, ...),
- Différents types d'actifs corporels (comme du stock et des équipements, exception faite du cas où les différents actifs ne peuvent pas être physiquement séparés sans coût important ou sans que cela conduise à une perte de valeur significative),
- Actifs financiers et non financiers,
- Différents types d'actifs financiers (créances, VMP, trésorerie, ...).

La juste valeur des actifs bruts diffère du prix de la transaction car elle est augmentée de la juste valeur d'éventuelles dettes, de la juste valeur des éventuels intérêts minoritaires ainsi que de la juste valeur de la quote-part éventuellement déjà détenue dans l'entité.

Si la juste valeur des actifs bruts est concentrée sur un actif, ou un groupe d'actifs similaires, alors le Board considère que la transaction ne porte pas sur une activité (et qu'il n'est donc pas nécessaire, en pratique, de poursuivre l'analyse).

d) Seconde étape : appréciation du caractère significatif du / des processus acquis

Si le test de concentration de la valeur des actifs oblige à poursuivre l'analyse, afin d'apprécier le caractère significatif des processus acquis, cette seconde étape a prévu des critères différents selon que les éléments transférés génèrent ou non des *outputs* à la date d'acquisition.

Si les éléments transférés ne génèrent pas d'*outputs*, alors le projet considère que des processus significatifs ne peuvent exister que dans le cas où ces éléments incluent du personnel (« *organised workforce* »), et que ce dernier est capable de générer des *outputs*. Autrement dit, la présence d'un personnel chargé de fonctions annexes, en support de l'activité, ne serait pas suffisante pour considérer que les éléments transmis sont constitutifs d'une activité.

Si les éléments transférés génèrent des *outputs*, alors des processus significatifs existent :

- Si du personnel est transféré (i.e. capable de générer des *outputs*) OU
- Si les éléments transférés incluent des processus capables de générer des *outputs* et si ces processus sont « uniques » ou « rares », ou ne peuvent être remplacés sans un délai ou un coût significatif.

De nombreux exemples complètent le projet d'amendement de la norme IFRS 3, illustrant la démarche d'analyse appliquée à des cas se voulant concrets.

DOCTR'in 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@mazars.fr en précisant :

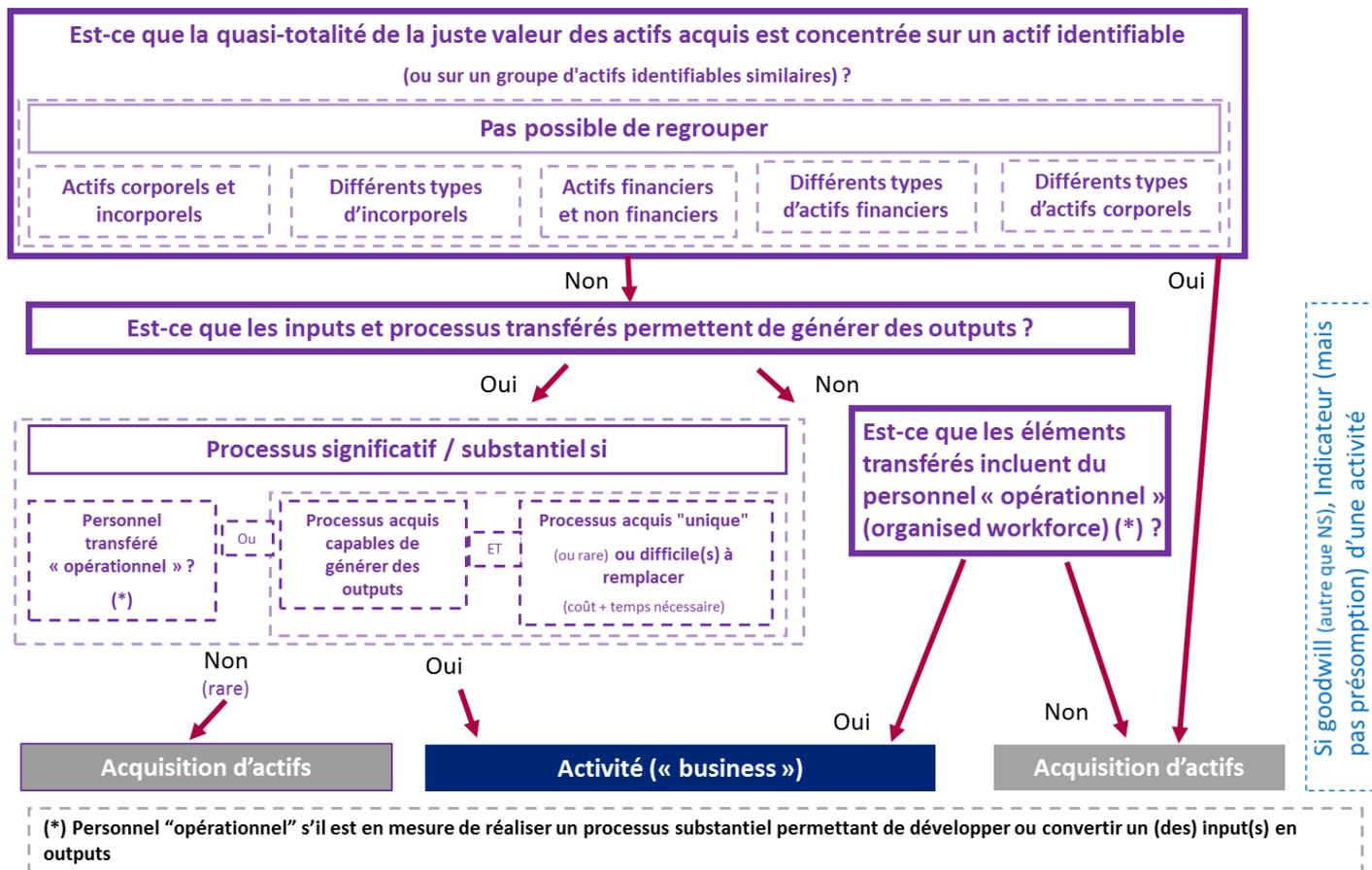
- Les noms et prénoms des personnes à qui vous souhaitez transmettre BEYOND THE GAAP,
- Leur fonction et société,
- Leur adresse e-mail

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

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

e) Acquisition d'actifs vs. regroupement d'entreprises – En résumé

Le projet d'amendement intègre un arbre de décision partiel, que nous avons complété ici sur la base des précisions et exemples fournis :



Ce qu'il faut retenir

- La définition d'une activité (« business ») ne serait modifiée que marginalement.
- La démarche d'analyse permettant de distinguer l'acquisition d'une activité et l'acquisition d'un ensemble d'actifs est largement précisée, par une *guidance* enrichie et de nombreux exemples illustratifs.
- Un test de « concentration de la juste valeur » serait introduit, permettant d'atteindre aisément, dans certains cas, la conclusion que la transaction porte sur un ensemble d'actifs et non un *business*.
- Le transfert d'une « *organised workforce* » détenant les compétences pour générer des *outputs* est un indicateur majeur de la qualification d'un *business*.

IFRS 11 – Acquisition d'un intérêt dans une activité conjointe

Considérant que ces transactions n'étaient pas traitées de manière homogène par les entreprises, l'IASB a souhaité clarifier le traitement comptable de l'acquisition d'un intérêt dans une activité conjointe, selon que le participant obtient ou n'obtient pas le contrôle (au sens de contrôle exclusif) du partenariat.

Rappelons en préambule que la norme IFRS 11 distingue différents type de partenariats :

- **Les coentreprises** (« *joint ventures* »)
Dans le cas (général) où les partenaires n'ont qu'un droit sur l'actif net du partenariat, ils évaluent leur participation selon la méthode de la mise en équivalence.
- **Les activités conjointes** (« *joint operations* »)
Dans le cas (rare en pratique) où les partenaires ont des droits sur les actifs et des obligations sur les passifs du partenariat, ils comptabilisent une quote-part d'actifs et de passifs (et de charges et de produits), c'est-à-dire selon une méthode proche de l'intégration proportionnelle.

En pratique, et sous réserve que les droits et obligations dans les actifs et passifs du partenariat soient équivalents, ce traitement comptable est appliqué aussi bien par les coparticipants à l'activité conjointe (« *joint operators* ») que par les parties qui participent au partenariat sans toutefois partager le contrôle conjoint.

En pratique, et dans la mesure où les activités conjointes sont relativement peu nombreuses, ces précisions devraient avoir une portée limitée.

Pour un rappel des discussions menées à l'IFRS IC sur le sujet des « autres faits et circonstances » à examiner pour déterminer si un partenariat est une activité conjointe, cf. notre étude dans le numéro de novembre 2014 de DOCTR'in.

a) Cas où le participant obtient le contrôle (au sens de contrôle exclusif) du partenariat

L'amendement précise que dans le cas où un participant obtient le contrôle (au sens de contrôle exclusif) du partenariat, il doit réévaluer à la juste valeur, en contrepartie du résultat, son intérêt antérieur dans les actifs et passifs du partenariat.

Ce traitement comptable, fondé sur la logique des acquisitions par étapes (« *step acquisitions* »), n'est pas différent selon que le partenaire était un coparticipant ou qu'il était simplement une partie (i.e. un partenaire ne participant pas au contrôle conjoint).

b) Cas où le participant n'obtient pas le contrôle exclusif du partenariat

Dans le cas où le participant n'obtient pas le contrôle exclusif du partenariat, l'acquisition d'un intérêt complémentaire dans une activité conjointe ne donne pas lieu à une réévaluation de l'intérêt antérieurement détenu dans le partenariat.

La logique sous-jacente est que le périmètre de consolidation n'est pas affecté par cette transaction, et que cette approche est cohérente avec les transactions conduisant à passer de l'influence notable au contrôle conjoint (ou inversement), c'est-à-dire des transactions jugées similaires par le Board.

Tel est également le cas lorsque cette acquisition complémentaire permet à une partie de désormais participer au contrôle conjoint (alors qu'elle était auparavant une partie participant au partenariat sans toutefois partager le contrôle conjoint).

Ce qu'il faut retenir

- Cet amendement à IFRS 11 ne devrait trouver à s'appliquer que dans des cas rares.
- La prise de contrôle exclusif de l'activité conjointe entraîne la réévaluation à la juste valeur des actifs et passifs antérieurement comptabilisés selon IFRS 11.
- Toute acquisition complémentaire ne donnant pas le contrôle exclusif n'entraînera pas de réévaluation, mais uniquement la comptabilisation de parts d'actifs et de passifs complémentaires.

La doctrine au quotidien

Manifestations / publications

Séminaires « Club Actualité des normes IFRS »

Les sessions du « Club Actualité des normes IFRS » consacré à l'actualité des normes IFRS, organisé par Francis Lefèbvre Formation et animé par l'équipe Doctrine de Mazars, sont connues pour l'année 2016.

Les prochaines sessions se dérouleront à Paris les 16 septembre et 2 décembre 2016.

Pour plus d'information, contactez Francis Lefèbvre Formation : www.flf.fr ou 01 44 01 39 99.

Conférences-débats « Arrêté des comptes »

Comme chaque fin d'année, l'équipe Doctrine de Mazars anime, en partenariat avec Francis Lefèbvre Formation, des conférences-débats « Arrêté des comptes » consacrées aux normes IFRS et aux principes français.

Les conférences Principes Français se dérouleront à Paris les 18 novembre et 13 décembre. La conférence consacrée aux normes IFRS se déroulera à Paris le 25 novembre.

Pour plus d'information, contactez Francis Lefèbvre Formation : www.flf.fr ou 01 44 01 39 99.

Principaux sujets soumis à la Doctrine

Principes français

- Application du règlement ANC 2015-06 du 23 novembre 2015 aux fonds de commerce et aux malis de fusion.
- Comptabilisation d'une provision pour gros entretien.
- Comptabilisation de titres reçus suite à la suite d'une augmentation de capital libérée par compensation avec des créances dépréciées.
- Classement comptable d'une redevance de délégation de services publics (DSP).

Normes IFRS

- Comptabilisation d'une acquisition à l'envers d'une entité sans activité (coquille vide).
- Traitement d'un contrat de cession de créances commerciales.
- Comptabilisation de commissions dues en application d'un contrat d'ouverture de ligne de crédit.
- FCPE à effet de levier et décote d'inaccessibilité.
- Comptabilisation du remplacement d'un régime à prestations définies IAS 19 par des attributions d'actions gratuites (IFRS 2).
- Application de la norme IFRS 15 à des activités régulées de distribution d'eau.
- Traitement comptable d'une émission d'actions avec bons de souscription d'actions (ABSA).

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

IFRS		EFRAG	
IASB	Committee	Board	TEG
19-23 septembre	8-9 novembre	6 octobre	14-16 septembre
17-21 octobre		10 novembre	26-28 octobre
14-18 novembre		13 décembre	23-25 novembre

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 13 septembre 2016
© MAZARS – septembre 2016 – Tous droits réservés