

Dans ce numéro d'**IFRS en bref**, vous pouvez retrouver les principaux thèmes abordés au cours de la **réunion de l'IASB du mois de septembre 2009** et lors de deux **réunions supplémentaires**.

Vos contacts

Pour toute question sur le contenu de la e-newsletter :
[Annie Mersereau](#), Associée Professional Practice Group
[Emmanuel Paret](#), Associé Professional Practice Group
[Benoît Lebrun](#), Associé

Pour vos projets IFRS :
[Gilles Salignon](#), Associé responsable IFRS Advisory Services
Pour en savoir plus : <http://www.kpmgifrg.com>

Sommaire

Informations IFRS

Réunions de l'IASB du mois de septembre 2009

Espace abonnés

[Abonner une relation professionnelle](#)
[Changer ou mettre à jour vos coordonnées](#)
[Se désabonner d'IFRS en bref](#)

Politique de protection des données nominatives

- Loi du 6 janvier 1978 modifiée "Informatique et Libertés".
- Pour exercer vos droits, vous pouvez nous contacter par e-mail : fr-ifrs@kpmg.fr

Informations IFRS

Le site <http://www.kpmgifrg.com> regroupe les outils mis à votre disposition par le KPMG International Financial Reporting Group sur les IFRS, leur interprétation, leur application et leurs évolutions.

Vous pouvez notamment retrouver les points de vue, les commentaires et les analyses, ainsi que l'ensemble des publications de ce groupe de travail sur le référentiel international.

A noter, depuis la parution d'IFRS en bref n°45, la publication de 2 nouveaux numéros de la newsletter en langue anglaise de KPMG :

- IFRS Briefing Sheet n°156 qui résume les messages clés du G20 lors du sommet de Pittsburg des 24 et 25 septembre 2009 ;
- IFRS Briefing Sheet n°157 qui résume l'amendement apporté à *IAS 32 Instruments financiers* : *présentation* intitulé *Classement des droits de souscription émis*, publié par l'IASB le 8 octobre 2009 ; la traduction de cette newsletter paraîtra dans le prochain numéro d'IFRS en bref.

[Sommaire ▲](#)

Réunion de l'IASB du mois de septembre 2009

Temps forts

- **Les modifications relatives au classement des droits de souscription émis ont été**

publiées le 8 octobre 2009.

- L'exposé-sondage (ED) sur la dépréciation des actifs financiers est attendu en octobre 2009.
- La norme traitant des informations à fournir sur les parties liées est attendue en novembre 2009.
- Le projet relatif aux passifs devrait donner naissance à une nouvelle IFRS.

Résumé

Lors de sa réunion du 14 au 18 septembre 2009, l'IASB a continué à discuter :

- de la réponse du Board à la crise financière ;
- du projet de cadre conceptuel ;
- du projet relatif aux instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres ;
- du projet relatif à la présentation des états financiers ;
- du projet relatif aux contrats d'assurance ;
- du projet relatif aux locations ;
- du projet relatif aux passifs ;
- du projet relatif aux avantages postérieurs à l'emploi ;
- du projet relatif à la fourniture d'informations sur les parties liées ;
- du projet relatif à la comptabilisation des revenus.

Lors de ses deux réunions supplémentaires des 22 et 29 septembre 2009, l'IASB a continué à discuter du projet relatif aux instruments financiers intégrant les réponses reçues à l'ED *Instruments financiers : Classification et évaluation*.

[Sommaire ▲](#)

La réponse du Board à la crise financière

Le Board a discuté des projets ci-dessous qui sont en rapport avec la crise financière :

- décomptabilisation ;
- remplacement d'IAS 39 ;
- risque de crédit dans l'évaluation des passifs ;
- classement des droits de souscription émis.

Décomptabilisation

Le Board a discuté des réponses reçues à l'ED *Décomptabilisation – Modifications proposées à IAS 39 et IFRS 7* ; aucune décision n'a été prise sur ce sujet.

Des discussions sur la manière de faire avancer ce projet sont prévues lors de la réunion de l'IASB d'octobre 2009.

Remplacement d'IAS 39

Le Board a continué à discuter des trois phases du projet de remplacement d'IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*.

Phase 1 – Classification et évaluation

Le Board a examiné et discuté les réponses reçues à l'ED, y compris les commentaires formulés lors des tables-rondes, le programme de vulgarisation de l'IASB et les constats de la réunion la plus récente du groupe de travail de l'IASB sur les instruments financiers.

Le Board a décidé provisoirement :

- de remplacer la formule "gérés sur la base d'un rendement contractuel" par une formulation plus proche de la description du modèle d'activité d'une entité faite actuellement dans la Base des conclusions ; cette formulation serait proche de celle actuellement proposée par le FASB pour cette condition de classification ;
- que le champ d'application du projet continuerait d'englober les passifs financiers ;
- que la classification d'un instrument financier dépendrait de la manière dont une entité gère l'instrument financier et des termes contractuels de l'instrument. L'ordre dans lequel les deux critères s'appliqueront sera discuté lors d'une prochaine réunion.

Lors de réunions ultérieures, le Board traitera des questions telles que :

- la comptabilisation des passifs hybrides contractuels ;
- le point de savoir si des variations du propre risque de crédit de l'émetteur doivent se refléter dans la réestimation de certains passifs financiers ;
- l'ordre dans lequel les deux conditions de classification devront s'appliquer ;
- le point de savoir s'il faut (i) fournir des développements sur les cas dans lesquels les entités peuvent utiliser pour les instruments de capitaux propres un mode simplifié d'évaluation en valeur actuelle si la détermination de la juste valeur est impossible ou (ii) intégrer une variante de l'exception au coût prévue dans la version actuelle d'IAS 39.

Phase 2 – Dépréciation des instruments financiers

Le Board a examiné les réponses reçues à sa *Demande d'avis sur la faisabilité d'une approche basée sur les flux de trésorerie attendus* ; il a pris les décisions provisoires suivantes et prévoit de publier un ED en octobre 2009 :

- Un panel consultatif d'experts devrait être créé pour fournir au Board des informations sur :
 - les aspects opérationnels de l'application de l'approche basée sur les flux de trésorerie attendus ;
 - les manières possibles de simplifier l'application de la méthode du taux d'intérêt effectif ;
 - diverses autres questions (dont la détermination du spread initial attendu et l'interaction avec les dispositions de Bâle II).
- Le champ d'application de l'ED devrait englober les créances commerciales, les instruments cotés sur des marchés actifs et les actifs individuellement significatifs.
- La comptabilisation d'une perte lors de la comptabilisation initiale devrait être interdite si un prêt porte intérêt à un taux suffisant pour couvrir les pertes sur créance attendues lors de la comptabilisation initiale.
- L'ED devrait inclure des développements concernant les estimations des flux de trésorerie pour des actifs individuels et pour des portefeuilles d'actifs, qui se focalisent sur l'utilisation d'une approche fournissant la meilleure estimation tout en évitant le double comptage dans le cas où une entité changerait d'approche.
- L'ED devrait clarifier certains aspects des objectifs de l'évaluation.
- L'approche proposée pour la transition devrait imposer d'ajuster le taux d'intérêt effectif déterminé précédemment selon IAS 39, pour approcher le taux qui aurait été déterminé au

début en utilisant l'approche basée sur les flux de trésorerie attendus en se fondant sur des données historiques complétées par des informations pour des produits similaires émis ou acquis à une date proche de la date de transition ; l'ED inclurait une question appelant à des commentaires sur une approche de transition simplifiée.

Etant donné l'impact potentiel sur les systèmes et les contraintes de données, on s'attend à ce que l'ED propose une date d'entrée en vigueur qui se situerait autour de trois ans après la date de publication d'une norme définitive, une adoption anticipée étant autorisée.

Phase 3 – Comptabilité de couverture

Le Board a décidé provisoirement que :

- la comptabilisation des couvertures de juste valeur serait remplacée par une approche analogue à la comptabilité de couverture des flux de trésorerie ;
- la comptabilité de couverture des flux de trésorerie serait simplifiée ;
- la comptabilité de couverture générale serait traitée avant la comptabilité de couverture de portefeuille ;
- la comptabilité de couverture des investissements nets dans une activité à l'étranger et l'interaction avec IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* seraient examinées séparément.

Prise en compte du risque de crédit dans l'évaluation d'un passif

Le Board a examiné un résumé des réponses reçues sur le document pour discussion (DP) *Prise en compte du risque de crédit dans l'évaluation d'un passif* ; aucune décision n'a été prise sur ce sujet.

Classement des droits de souscription émis

Le Board a examiné les réponses à l'ED *Classement des droits de souscription émis* et décidé provisoirement que :

- les modifications ne s'appliqueraient qu'aux instruments offerts proportionnellement à tous les détenteurs d'une catégorie d'instruments de capitaux propres existants autres que des instruments dérivés, dont l'exercice conduirait l'entité à recevoir un montant fixe de trésorerie pour un nombre fixe de ses instruments de capitaux propres, quelle que soit la monnaie dans laquelle le prix d'exercice est libellé ;
- les modifications devraient s'appliquer rétrospectivement à compter du 1er février 2010 sauf application anticipée autorisée.

Les modifications ont été publiées le 8 octobre 2009.

Cadre conceptuel

Le Board a suggéré de modifier la rédaction pour clarifier certaines des décisions provisoires prises antérieurement sur les projets de chapitres suivants du projet de cadre conceptuel : *Entité présentant les états financiers*, *Objectifs de l'information financière*, *Caractéristiques qualitatives et contraintes d'une information financière utile*. Aucune des décisions provisoires antérieures concernant l'un quelconque de ces chapitres n'a été modifiée.

Instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres

Le Board a eu des discussions complémentaires sur les décisions prises à ce jour ; elles l'ont conduit à

modifier une approche de classification proposée antérieurement. Le Board est arrivé à la conclusion que certains instruments qui sont réglés au moyen d'actions propres de l'émetteur devraient être éligibles à une classification en capitaux propres.

Présentation des états financiers

Le Board a poursuivi ses discussions sur le DP intitulé *Positions préliminaires sur la présentation des états financiers* et pris les décisions provisoires suivantes :

- Les activités commerciales devraient continuer d'être présentées séparément des activités de financement dans chacun des états financiers.
- La définition de la "section activités de financement" engloberait les passifs financiers utilisés dans le cadre des activités de mobilisation de capitaux des entités, si ces passifs ont un calendrier défini de remboursements et une composante intérêts. Cette section engloberait les éléments liés à ces passifs financiers, par exemple les commissions et les instruments dérivés détenus à des fins de financement.
- La manière dont une entité organise ses activités, y compris la manière dont elle utilise ses actifs et passifs, devrait continuer à déterminer la classification dans la "section activités commerciales".
- Les activités abandonnées continueraient d'être présentées séparément des activités poursuivies dans chacun des états financiers à l'exclusion de l'état de variation des capitaux propres. Le Board ne prescrirait pas comment et où la ventilation des informations sur les activités abandonnées doit être présentée dans les états financiers.

Un certain nombre de lettres de commentaires ont fait observer que le modèle de présentation proposé ne permettait pas de disposer d'informations suffisantes pour évaluer la liquidité, la solvabilité, la souplesse financière d'une entité et son endettement net. En conséquence, le Board a décidé provisoirement de :

- définir la dette nette comme les passifs financiers classés dans la "section activités de financement" diminuée des ressources disponibles pour assurer le service de ces passifs ;
- d'imposer la fourniture d'informations sur la dette nette dans les états financiers.

Les considérations relatives à la présentation de l'endettement net seront à nouveau discutées lors de la réunion conjointe d'octobre 2009 avec le FASB américain.

Contrats d'assurance

Le Board a discuté des deux approches possibles pour évaluer les contrats d'assurance et décidé provisoirement :

- d'utiliser l'approche développée dans le projet sur les passifs visant à modifier IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* (voir ci-dessous), ajustée de manière à exclure les gains à la souscription ; toutefois, un certain nombre de membres du Board sont favorables à l'approche de la valeur actuelle d'accomplissement de l'obligation (current fulfilment value approach) ; en conséquence, l'exposé-sondage expliquera les deux approches ;
- que la marge résiduelle devait être dégagée sur la durée de la période de couverture sur la base d'un indicateur clé conduisant à la comptabilisation des marges en résultat sur une base systématique qui reflète la performance de l'assureur liée au contrat ;
- que la marge résiduelle ne devait pas être corrigée des changements d'estimations au cours d'exercices ultérieurs.

Le Board a eu une discussion complémentaire concernant le taux d'actualisation approprié à utiliser pour les passifs d'assurance. Le Board a décidé provisoirement que le taux d'actualisation ne devait pas se fonder sur les rendements attendus des actifs auxquels le passif est adossé mais plutôt refléter la valeur temps de l'argent d'une manière qui prenne en compte les caractéristiques du passif. Cependant, le Board a décidé provisoirement de ne pas donner d'explications détaillées sur le mode de détermination du taux d'actualisation.

Le Board a décidé provisoirement que la comptabilisation par le titulaire de la police ne serait pas traitée dans l'ED mais il a précisé que l'ED traiterait de la comptabilisation des contrats de réassurance tant du point de vue du cédant que du point de vue du réassureur.

Contrat de location

Le Board a discuté des réponses au DP conjoint de l'IASB et du FASB intitulé *Contrats de location : prises de position préliminaires*, ainsi que des plans pour faire avancer le projet sur les contrats de location ; aucune décision n'a été prise sur ce sujet.

Passifs

Le Board a continué à délibérer sur les développements relatifs à l'évaluation des passifs liés à des services (par exemple, obligations au titre du démantèlement) et confirmé provisoirement sa décision antérieure de les évaluer au montant auquel ces services peuvent être achetés sur le marché lorsqu'il existe un tel marché. Toutefois, le Board a reconsidéré son point de vue antérieur sur l'évaluation des passifs liés à des services en l'absence de marché (c'est-à-dire leur évaluation au montant qu'une entité facturerait à une autre partie pour l'exécution des services) et a admis provisoirement, lors de cette réunion, qu'en l'absence de marché l'entité devrait estimer le montant qu'elle paierait raisonnablement à un entrepreneur pour effectuer ce service en utilisant l'approche des "composantes de base".

Le Board a également discuté des modifications qui en résulteraient pour IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, et IFRIC 5 *Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement*, et décidé provisoirement de :

- modifier IFRS 3 de telle sorte que tous les passifs entrant dans le champ d'application d'IAS 37 assumés dans un regroupement d'entreprises soient ultérieurement comptabilisés conformément à IAS 37 ;
- supprimer d'IFRS 3 la clause actuelle imposant la fourniture d'informations complémentaires sur les passifs éventuels car elle ferait double emploi avec les modifications apportées à IAS 37 ;
- modifier IFRIC 5 de telle sorte que les droits à recevoir un remboursement d'un fonds de démantèlement soient évalués conformément aux développements révisés sur les remboursements ;
- modifier les développements d'IFRIC 5 sur les obligations de faire des apports supplémentaires, en supprimant le critère de comptabilisation portant sur la probabilité et en autorisant que certains passifs entrent dans le champ d'application d'IAS 32 *Instruments financiers : présentation* et d'IAS 39.

Le Board a également discuté du format des révisions d'IAS 37 et admis provisoirement de les publier sous la forme d'une nouvelle IFRS.

Avantages postérieurs à l'emploi

Le Board a discuté brièvement du calendrier d'un ED sur les modifications d'IAS 19 *Avantages du*

personnel concernant la comptabilisation, la présentation, la fourniture d'informations et d'autres questions. Le Board a décidé provisoirement qu'après la réunion d'octobre 2009, il examinerait si la composante réestimation de l'obligation relative aux avantages postérieurs à l'emploi était affectée par les conclusions du Board sur la présentation des autres éléments du résultat global (OCI) dans le cadre des discussions conjointes avec le FASB américain sur la présentation des composantes des autres éléments du résultat global.

Les éventuels effets identifiés devraient être examinés lors de la réunion de novembre 2009.

Information relative aux parties liées

Le Board a examiné la date d'entrée en vigueur et les dispositions transitoires relatives aux modifications proposées à IAS 24 *Information relative aux parties liées*. Le Board a décidé provisoirement que les modifications apportées à la définition d'une partie liée d'une part et l'exemption partielle de fourniture d'informations pour les entités publiques d'autre part devraient s'appliquer rétrospectivement et prendre effet au 1er janvier 2011. Toutefois, une application anticipée serait autorisée, soit pour les deux amendements à la fois, soit uniquement pour l'exemption partielle de fourniture d'informations pour les entités publiques.

Le Board a indiqué qu'il envisageait de publier une norme révisée en novembre 2009.

Comptabilisation des revenus

La discussion du Board sur le projet relatif à la comptabilisation des revenus a porté essentiellement sur la définition du contrôle utilisée pour déterminer quand est intervenu un transfert de biens ou de services à un client, et sur les options pour l'achat de biens et services supplémentaires.

Le Board :

- a examiné comme base de travail, la définition suivante du contrôle : "on entend par contrôle d'un bien ou d'un service la capacité qu'a actuellement une entité de diriger l'utilisation de ce bien ou service et d'en tirer profit" ;
- décidé provisoirement que le transfert du contrôle devait être évalué du point de vue du client ;
- discuté d'un certain nombre d'indicateurs du transfert du contrôle au client, notamment : de l'obligation inconditionnelle et non remboursable pour un client de régler l'actif ; de la transmission du titre de propriété ; de la faculté de vendre l'actif ; de la possession physique de l'actif ; de la possibilité pratique de prendre possession de l'actif ; de la capacité de spécifier la conception ou la fonction de l'actif ; de l'implication continue dans la gestion de l'actif et de la capacité de garantir ou de régler une dette avec l'actif.

La définition et les indicateurs du contrôle devraient continuer à être affinés lors des prochaines réunions du Board.

Le Board a également discuté de la manière dont une entité devait évaluer si les options pour l'acquisition de biens et de services supplémentaires sont incorporées dans un contrat actuel avec un client. Le Board a décidé provisoirement que :

- une telle option devait être comptabilisée en obligation d'exécution dans un contrat si l'option accorde au client un droit important qu'il n'aurait pas s'il ne concluait pas le contrat, par exemple une remise importante sur des biens et services supplémentaires que le client n'obtiendrait pas autrement ;
- une partie du prix de la transaction, par référence à son prix de vente sans option, devrait être affectée à l'option ;
- en l'absence d'un prix de vente distinct observable pour l'option, le prix de vente séparé de

l'option pourrait être estimé en calculant la remise à obtenir lorsque l'option serait exercée, diminuée de la remise qui pourrait être obtenue en l'absence de l'option, et de la probabilité pour que l'option soit exercée ;

- s'agissant de l'option d'acquérir des biens et services supplémentaires par nature semblables aux autres biens et services et fournis conformément aux termes et conditions contenus dans le contrat, l'affectation du prix de transaction devrait se faire sur une base attendue (c'est-à-dire pondérée de la probabilité).

[Sommaire ▲](#)
