



DOCTR'in

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

Sommaire

- 02 Edito
- 02 Brèves IFRS
- 02 Brèves France
- 04 Etat des lieux sur le papier pour discussion relatif aux regroupements d'entreprises et aux tests de dépréciation
- 11 Poursuite des redélibérations de l'IASB sur le projet présentation des états financiers
- 14 La Doctrine au quotidien

Edito

Alors que beaucoup attendaient, avec appréhension parfois, la décision (provisoire) de l'IASB quant à une éventuelle réintroduction de l'amortissement du *goodwill*, le *Board* a temporisé lors de sa réunion de septembre et a demandé au *staff* de mener des recherches complémentaires sur le traitement ultérieur du *goodwill*.

Les discussions sur la suite à donner au projet sur les informations à fournir sur les regroupements d'entreprises et sur les tests de dépréciation du *goodwill*, projet qui avait fait l'objet d'un papier pour discussion en mars 2020, vont donc se prolonger dans les semaines qui viennent. Difficile, à ce stade, de dire quelle en sera l'issue.

Nous aurons le plaisir de recueillir l'avis de Bertrand Perrin sur ce sujet, en tant que membre du *Board*, lors d'un webinar consacré aux principaux projets en cours à l'IASB et aux impacts à attendre, dans les prochaines années, sur les états financiers. Ce webinar, gratuit, aura lieu le 22 novembre de 11h à 12h30 et fait partie d'une série de webinaires pour vous aider à préparer la clôture 2021. Retrouvez toutes les informations pratiques dans la rubrique La Doctrine au quotidien, à la fin de ce numéro, en espérant vous compter parmi les participants à ces webinaires !

Brèves IFRS

L'IASB lance la PIR d'IFRS 9

Le 30 septembre 2021, l'IASB a publié une demande d'information (*Request for Information, RFI*) dans le cadre de son plan d'évaluation post-application (*Post Implementation Review*) de la norme IFRS 9 – Instruments financiers (accessible [ici](#)).

Cette démarche d'évaluation pourra le cas échéant conduire le *Board* à publier des éléments explicatifs complémentaires, voire des amendements à la norme.

L'IASB a fait le choix de scinder cette démarche d'évaluation en trois parties et de commencer par un examen des règles de classement et d'évaluation d'IFRS 9. Les dispositions relatives aux dépréciations pour risque de contrepartie et de couverture seront analysées ultérieurement.

Chacun peut d'ores et déjà apporter sa contribution à la réflexion de l'IASB,

sachant que la date limite de l'appel à commentaires a été fixée au 28 janvier 2022.

Brèves France

Communication de l'AMF dans le cadre de l'entrée en application progressive des obligations de reporting liées au règlement Taxonomie verte de l'UE : précisions concernant le champ d'application de l'article 8

Le 22 septembre, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) a publié un communiqué (disponible [ici](#)) pour rappeler aux entreprises soumises aux obligations de reporting liées au règlement Taxonomie verte de l'Union européenne (cf. DOCTR'in n°178 de juillet-août 2021) les principales dispositions de cette réglementation et attirer leur attention sur son calendrier d'application ambitieux.

Ce communiqué présente un intérêt tout particulier en ce sens qu'il vient clarifier le

champ des sociétés concernées par cette réglementation. Ainsi, l'obligation de fournir les informations requises par l'article 8 du règlement Taxonomie s'appliquera, à compter du 1^{er} janvier 2022 (sur la base d'informations au titre de 2021), aux entreprises soumises à l'obligation de publier des informations non financières conformément à l'article 19 bis ou à l'article 29 bis de la directive 2013/34/UE (directive comptable unique modifiée par la directive dite « NFRD » ou *Non Financial Reporting Directive*).

En pratique, l'obligation de publication des informations au titre de l'article 8 concerne ainsi, pourvu que leur nombre moyen de salariés sur l'exercice soit supérieur à 500, et que leur total de bilan soit supérieur à 20 M€ ou que leur chiffre d'affaires soit supérieur à 40 M€ à la date de clôture de l'exercice :

- les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
- les établissements de crédit définis à l'article 4, point 1) du règlement (UE) 575/2013 ;
- les entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE ;
- ainsi que les autres entités d'intérêt public désignées en droit français au III de l'article L. 820-1 du code de commerce, c'est-à-dire les institutions de prévoyance et leurs unions ; les mutuelles et unions de mutuelles ; certaines compagnies financières holding ; certaines sociétés de groupe d'assurance et unions mutualistes de groupe ; les

fonds de retraite professionnelle supplémentaire ; les mutuelles ou unions de retraite professionnelle supplémentaire ; et les institutions de retraite professionnelle supplémentaire.

Elle concerne aussi les entreprises mères de grands groupes dépassant ces seuils.

Autrement dit, certaines entreprises soumises à l'obligation de publier une Déclaration de Performance Extra-Financière (DPEF) en France ne sont pas soumises à l'obligation de publication des informations au titre de l'article 8, la France ayant élargi, dans le cadre de la transposition de la DPEF, le champ d'application de la NFRD.

Par ailleurs, l'AMF rappelle que les investisseurs attendent de plus en plus des entreprises qu'elles prennent en compte, dans leurs états financiers, les changements climatiques et les engagements pris par les sociétés sur ce sujet. L'AMF incite donc les entreprises à se saisir d'emblée de ce sujet, avec l'ensemble des directions concernées mais également avec les instances de gouvernance et les commissaires aux comptes.

Compte tenu de l'accroissement des exigences en matière de reporting, l'AMF insiste sur le fait de conserver une cohérence entre les différentes informations présentées par les entreprises (cf. informations issues du rapport de gestion, qui inclut la DPEF, autres supports de communication financière et états financiers).

Etat des lieux sur le papier pour discussion relatif aux regroupements d'entreprises et aux tests de dépréciation

Pour rappel, l'IASB avait publié le 19 mars 2020 un papier pour discussion intitulé « *Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment* ». Ce document avait fait l'objet d'une étude dans le numéro d'avril 2020 de DOCTR'in.

Les points majeurs du projet étaient les suivants :

- pas de remise en cause du modèle de dépréciation actuel, l'IASB n'envisageant pas de revenir à un amortissement du goodwill ;
- de nouvelles informations seraient requises sur les performances réalisées par l'activité acquise après la prise de contrôle, et sur la manière dont ces performances se comparent avec ce qui avait été prévu initialement ;
- ces nouvelles informations seraient les mêmes que celles transmises au Principal Décideur Opérationnel (au sens de la norme IFRS 8 sur l'information sectorielle), l'IASB ayant choisi de privilégier la pertinence de l'information (sur la comparabilité des indicateurs entre différentes entreprises) ;
- les informations actuellement demandées par la norme IFRS 3 sur les regroupements d'entreprises seraient légèrement remaniées, en demandant des informations sur les flux de trésorerie opérationnels, et en précisant la notion de résultat à retenir (désormais un résultat

opérationnel avant frais d'acquisition et coûts d'intégration) ;

- suppression envisagée du test de perte de valeur annuel systématique (un test de perte de valeur serait uniquement requis en cas d'indice de perte de valeur) ;
- simplifications pratiques proposées :
 - possibilité de retenir un taux d'actualisation après impôt ;
 - suppression de l'obligation de retraiter les *business plans* des éléments relatifs aux restructurations futures et aux améliorations d'actifs.

DOCTR'in présente ici l'analyse des réponses reçues par l'IASB dans le cadre de son appel à commentaires, et un état des lieux compte tenu des premières discussions du *Board* sur le sujet.

Informations en annexe

Concernant les informations en annexe, les points de friction les plus importants portent sur :

La localisation des informations

Certains répondants considèrent notamment que l'information relative à la performance de l'activité acquise devrait être présentée dans les « *management commentary* » (rapport de gestion).

Ils considèrent que ce type d'information est par nature propre au rapport de gestion (plus qu'aux états financiers), que cela aiderait à résoudre les problèmes liés à l'audit de ces informations (notamment des objectifs fixés en termes de performance de l'acquise), que cela permettrait aussi de limiter les risques de litiges (protections de type « *safe harbour* ») et, enfin, que cela pourrait éviter la répétition des informations.

A contrario, selon d'autres répondants, l'information doit être intégrée dans les états financiers puisque l'IASB n'a pas la possibilité d'obliger les entités appliquant les normes IFRS à présenter cette information dans le rapport de gestion (et il est plus facile de disposer de l'ensemble des informations dans un seul et même document).

Le caractère particulièrement sensible de certaines informations

Selon certains, la divulgation des objectifs chiffrés fixés par le management pourrait notamment fournir à des tiers une information détaillée sur la structure de coûts, la manière dont elle détermine son prix de vente ou d'éventuelles futures restructurations.

D'autres considèrent toutefois qu'il serait possible de fournir l'information requise sans que cela soit préjudiciable à l'entité. Ils font valoir que des communiqués de presse peuvent contenir des informations sur les raisons stratégiques et les objectifs.

Selon d'autres encore, tout dépend du niveau de détail de l'information fournie et ils considèrent que le caractère « sensible » est souvent mis en avant pour ne pas fournir certaines informations.

Le caractère prospectif (« *forward looking* ») de l'information

Ce caractère prospectif fait craindre à certains que cela aboutisse à des litiges.

Plusieurs régulateurs et normalisateurs sont néanmoins d'accord avec le *Board* pour considérer qu'il ne s'agit pas d'une information prospective mais d'une information historique (comme les hypothèses prises en compte par le management à la date du regroupement).

Le *Board* pourrait *in fine* demander aux entreprises de fournir l'information ou, à

défaut, d'expliquer les raisons pour lesquelles l'information est sensible (approche déjà appliquée dans IAS 37 dans les cas où la fourniture d'information serait de nature à causer un préjudice sérieux à l'entité dans le cadre d'un litige), voire autoriser une information uniquement qualitative....

Coûts engendrés, difficultés de production et pertinence des informations

Par ailleurs, la plupart des préparateurs considèrent que les coûts engendrés par ces nouvelles informations (coût de collecte et d'audit, coûts liés au caractère sensible des informations et des litiges liés au caractère prospectif) sont supérieurs aux bénéfices à attendre.

Concernant les coûts d'intégration, il peut être difficile, voire impossible, de fournir cette information, notamment dans le cas où l'activité acquise est rapidement intégrée dans les activités existantes de l'acquéreur. Par ailleurs, une information relative à l'activité acquise (de manière isolée) peut être jugée trompeuse (car ne reflétant pas les objectifs de l'acquisition).

Concernant les informations elles-mêmes, les répondants sont très majoritairement d'accord avec la proposition de l'IASB de ne pas imposer un indicateur, et de privilégier une approche fondée sur les éléments régulièrement examinés par la direction de l'entité. Ensuite, le fait de retenir l'information examinée par le Principal Décideur Opérationnel est diversement apprécié, ceci étant peut-être lié à des perceptions hétérogènes du niveau de détail transmis à ce dernier.

L'information relative aux synergies est quant à elle jugée coûteuse à produire, de nature sensible, et parfois même difficile à préparer.

A *contrario*, l'obligation de désormais fournir une information sur le montant des engagements de retraite et des dettes financières de l'activité acquise ne semble pas faire l'objet d'un tel rejet.

Enfin, concernant les informations chiffrées (chiffre d'affaires et résultat) prévues par la norme IFRS 3, les répondants considèrent majoritairement que l'information relative aux flux de trésorerie opérationnels est coûteuse à produire et peu utile. Les précisions quant à la nature du résultat en question, à savoir le fait que ce résultat serait désormais défini comme un résultat opérationnel avant coûts d'acquisition et coûts d'intégration, ne semblent pas poser de problèmes particuliers.

Amortissement du goodwill

Les avis sont très partagés, et varient notamment en fonction des zones géographiques concernées. De manière générale, du côté des utilisateurs, l'Europe, le Japon et le Canada sont favorables à la réintroduction de l'amortissement, tandis que les Etats-Unis, le Royaume Uni et l'Australie militent pour le maintien du système actuel. A *contrario*, les préparateurs sont généralement en faveur de la réintroduction de l'amortissement.

Les commentaires obtenus n'ont pas permis de faire apparaître de nouveaux arguments conceptuels (ou éléments de preuve) significatifs, si ce n'est le fait que les tests de perte de valeur ne sont pas jugés assez efficaces.

Il faut également noter que le normalisateur comptable américain, le *Financial Accounting Standards Board* (FASB), a décidé en décembre 2020, de manière provisoire, le principe du retour à un amortissement linéaire du goodwill, sur une durée de 10 ans (sauf à opter pour une durée différente, auquel cas cette autre durée doit être justifiée, sans toutefois

pouvoir excéder une limite, non définie à ce stade), étant par ailleurs précisé qu'il ne serait pas nécessaire de réviser cette durée d'amortissement par la suite.

Le FASB justifie ce retour à l'amortissement du *goodwill* par des éléments conceptuels aussi bien que pratiques.

Ce revirement de position du FASB fait craindre, particulièrement en Europe, d'être désavantagé par rapport aux entités appliquant les US GAAP.

Test de dépréciation du goodwill

Les réponses envoyées sont très majoritairement d'accord avec l'IASB pour considérer qu'il n'est pas possible d'améliorer de manière significative les tests de dépréciation à un coût raisonnable.

Néanmoins, différents axes d'amélioration sont suggérés :

- concernant le risque d'excès d'optimisme du management, certains suggèrent que le *Board* fournisse de la *guidance* sur la cohérence des hypothèses retenues (aussi bien au niveau de la cohérence entre les différentes hypothèses internes que de la cohérence entre hypothèses internes et données externes), tandis que d'autres militent pour que soit présentée en annexe la comparaison entre les prévisions des anciens tests et les réalisations ;
- concernant le risque de compensation (« *shielding* »), certains souhaitent que le *Board* précise la notion de « suivi du *goodwill* » (qui pourrait être remplacée par la notion de suivi des activités acquises), ou modifie la référence aux secteurs d'activité avant regroupement selon IFRS 8

(pour davantage insister sur le fait que c'est le niveau maximum), voire fournisse des précisions sur l'allocation du *goodwill* aux différentes unités génératrices de trésorerie (UGTs). Dans les cas d'un changement de la structure de *reporting*, la modification du niveau auquel le test est réalisé pourrait être conditionnée à la démonstration que les *cash flows* sont effectivement modifiés, faute de quoi le test pourrait devoir être réalisé comme avant, autrement dit selon l'ancienne structure de *reporting* ;

- parmi les autres suggestions, on peut notamment citer le fait d'autoriser une entité à reprendre une dépréciation du *goodwill* ainsi que l'amélioration de la liste d'indicateurs d'une perte de valeur (en ajoutant des indicateurs spécifiques au *goodwill*, ou des indicateurs nécessaires pour démontrer que le *goodwill* n'a pas subi de perte de valeur, etc.).

Concernant les propositions de l'IASB visant à simplifier le test de perte de valeur du *goodwill*, les répondants y sont majoritairement favorables. Ils considèrent que le *Board* devrait en effet autoriser une entité à utiliser des flux de trésorerie et des taux d'intérêts après impôts et qu'il est utile de supprimer les restrictions prévues par la norme pour estimer la valeur d'utilité (restructurations et amélioration des actifs).

A contrario, les répondants ne sont généralement pas favorables à la suppression du caractère annuel du test de dépréciation, considérant que les économies de coûts réalisées ne compenseraient pas la réduction de l'efficacité et de la robustesse du test. Ceci

dit, cette réponse dépend de la position provisoire de l'IASB, et pourrait donc changer si le *Board* envisageait finalement de réintroduire l'amortissement du *goodwill*.

Autres sujets

Les répondants sont majoritairement d'accord pour considérer que le *Board* ne devrait pas modifier les critères de reconnaissance des actifs incorporels acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises.

A cet égard, on peut noter que le FASB a décidé en avril 2021 de réaliser des recherches complémentaires pour déterminer si certains incorporels devraient être reconnus séparément du *goodwill* (et notamment les accords de non-concurrence (« *non compete agreements* ») et certains incorporels liés à des clients).

Dans l'hypothèse où l'amortissement du *goodwill* serait réinstauré, certains répondants souhaiteraient que le *Board* revoie la ligne de partage entre incorporels et *goodwill* (pour des raisons de coûts / bénéfiques, puisque ces deux natures d'actifs seraient amorties).

Ceci dit, au-delà des réponses majoritaires, certains (dont des utilisateurs) considèrent néanmoins que la reconnaissance séparée d'incorporels ne fournit pas une information utile. A l'inverse, d'autres considèrent qu'il faudrait lancer un projet destiné à reconnaître davantage d'incorporels, y compris ceux générés en interne (afin de faciliter les comparaisons entre les entités procédant à des acquisitions et celles privilégiant la croissance interne).

Concernant la proposition du *Board* de présenter au bilan le montant des capitaux propres hors *goodwill*, l'information est très majoritairement jugée inutile (car il est facile de faire ce calcul), et potentiellement

nuisible (car cette présentation suggère que le *goodwill* n'est pas un actif).

Enfin, si la convergence avec les US GAAP est généralement jugée souhaitable, les avis sont partagés. Pour certains, la comparabilité importe plus que le résultat (amortissement ou non). Pour d'autres, la convergence est souhaitable mais ne doit pas être réalisée au détriment de la qualité des états financiers IFRS.

Où en sommes-nous suite aux réunions récentes de l'IASB ?

A ce stade, il est particulièrement difficile de prédire le résultat final de ce projet. On peut notamment se demander si la décision du FASB de revenir à un amortissement du *goodwill* aura un impact sur la décision de l'IASB, même si aucun nouvel argument conceptuel en faveur de l'amortissement du *goodwill* n'a émergé de cet appel à commentaires.

Les débats du *Board* du mois de juillet 2021 ont surtout mis en avant le fait qu'aucune approche n'est exempte de reproches, conduisant certains membres à souhaiter retenir la « moins mauvaise » approche. La réunion commune entre le FASB et l'IASB, intervenue également en juillet, mais après la réunion de l'IASB sur le sujet, aura probablement également permis aux membres du *Board* de mieux comprendre la position du normalisateur américain.

Plusieurs membres de l'IASB ont indiqué en juillet souhaiter pouvoir décider sur l'ensemble constitué par le traitement comptable et les informations à fournir en annexe (alors que certains membres reconnaissent que le sujet des informations à fournir en annexe est fréquemment traité en bout de course, à la fin d'un projet).

En pratique, le *staff* envisageait d'avancer sur le sujet sous différents angles,

l'information en annexe, le traitement du *goodwill*, et les autres sujets.

Au titre de l'information en annexe, le *staff* devait notamment proposer l'élaboration d'exemples illustratifs, lesquels seraient testés auprès des préparateurs, utilisateurs, régulateurs et auditeurs, afin de voir si les demandes du *Board* sont (ou non) exagérées. Autrement dit, l'objectif de ces exemples était notamment de voir si les craintes exprimées par certains étaient liées à une anticipation particulière des demandes du *Board*.

Cela devait permettre de voir s'il est possible de maintenir les vues préliminaires du *Board* concernant les informations à donner sur la performance ultérieure et sur les synergies.

Concernant le traitement du *goodwill*, certains membres du *Board* souhaitaient que le *staff* travaille sur la durée d'utilité du *goodwill* et sur le traitement du *goodwill* historique (et donc de la transition éventuelle entre deux modèles comptables).

Concernant la durée d'utilité du *goodwill*, une étude de faisabilité était envisagée, portant sur les coûts associés à la détermination de la durée d'utilité de chaque *goodwill* (i.e. une logique fondée sur une approche transaction par transaction), l'utilité de l'information obtenue, la fiabilité des estimations, et sur le mérite des différentes bases d'évaluation suggérées pour calculer l'amortissement du *goodwill*.

Pour ce qui concerne la transition, il était jugé nécessaire d'estimer le montant du *goodwill* « historique » (i.e. celui existant à la date de transition vers un éventuel nouveau modèle) et l'impact sur les états financiers d'un changement d'approche et également d'investiguer les différents effets des approches envisagées (notamment sur

la capacité distributive, le respect des *covenants* bancaires et les obligations pesant sur les sociétés cotées).

A l'issue de la réunion de juillet, il était prévu que le *Board* décide en septembre 2021 de l'éventuelle réintroduction de l'amortissement du *goodwill* (et également si la réintroduction de l'amortissement devait être liée à d'autres aspects tels que l'information à donner en annexe, les modalités pratiques d'un amortissement du *goodwill* ou l'incapacité à améliorer l'efficacité du test de dépréciation).

La réunion de septembre n'aura finalement pas permis de trancher ce sujet clé. L'IASB a en effet suivi les orientations proposées par le *staff*, conduisant à prioriser le projet selon les deux axes déjà évoqués, à savoir :

- d'une part être en mesure d'avoir une vue globale sur les informations à fournir en annexe (sur la base des

vues provisoires du *Board*, et avec des exemples illustratifs) ;

- et, d'autre part, réaliser des recherches complémentaires sur le traitement ultérieur du *goodwill* (i.e. capacité à évaluer de manière fiable la durée d'utilité du *goodwill* et conséquences pratiques d'un éventuel changement de modèle).

Ces derniers rebondissements amènent à s'interroger sur le devenir de ce projet, et plus particulièrement du modèle qui sera retenu *in fine* (dépréciation uniquement, ou amortissement et dépréciation).

Nul doute que ce projet sera suivi de près par une multitude de parties prenantes, compte tenu des enjeux pratiques devenus significatifs au fil du temps, les *goodwills* liés aux acquisitions réalisées depuis l'abandon de l'amortissement du *goodwill* par l'IASB n'étant que rarement dépréciés.

Ce qu'il faut retenir

A l'issue de l'analyse des réponses au papier pour discussion intitulé « *Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment* » publié par l'IASB en mars 2020, les points les plus marquants portent notamment sur :

- Certaines informations sont parfois jugées trop sensibles pour être intégrées dans les états financiers. De même, certains répondants considèrent que l'information relative à la performance de l'activité acquise devrait être présentée ailleurs que dans les états financiers.
- Les commentaires n'ont pas permis de faire apparaître de nouveaux arguments conceptuels significatifs en faveur de telle ou telle approche pour la comptabilisation ultérieure du *goodwill* (i.e. dépréciation uniquement ou amortissement et dépréciation), les avis sur le sujet restant très partagés.
- Les propositions du *Board* visant à simplifier le test de perte de valeur du *goodwill* (i.e. capacité d'utiliser des flux de trésorerie et des taux d'intérêts après impôts, et suppression des restrictions actuellement prévues par la norme pour estimer les flux retenus pour évaluer la valeur d'utilité) sont accueillies très favorablement.
- *A contrario*, la suppression du caractère annuel du test de dépréciation n'est pas jugée opportune, considérant que les économies de coûts ne compenseraient pas la réduction de l'efficacité et de la robustesse du test.
- De même, l'information relative aux synergies est jugée coûteuse à produire, de nature sensible, et parfois même difficile à préparer.
- Enfin, les propositions du *Board* de présenter au bilan le montant des capitaux propres hors *goodwill*, et de rajouter une information relative aux flux de trésorerie opérationnels aux informations chiffrées (chiffre d'affaires et résultat) déjà demandées pour les regroupements d'entreprises, n'ont pas convaincu.

Au-delà de l'analyse des réponses, la proposition de décembre 2020 du normalisateur comptable américain (le FASB) d'amortir le *goodwill* semble avoir relancé le débat, comme en atteste le fait que l'IASB n'a finalement pas décidé, lors de sa réunion de septembre, de l'opportunité de réintroduire (ou non) l'amortissement du *goodwill*.

En pratique, et avant de trancher sur la suite à donner à ce projet, le *Board* souhaite pouvoir disposer d'une vue globale sur les informations à fournir en annexe (sur la base des vues provisoires) avec des exemples illustratifs, et a demandé au *staff* de réaliser des recherches complémentaires sur le traitement ultérieur du *goodwill* (i.e. capacité à évaluer de manière fiable la durée d'utilité du *goodwill* et conséquences pratiques d'un éventuel changement de modèle).

Poursuite des redélibérations de l'IASB sur le projet Présentation des états financiers

En septembre, l'IASB a poursuivi ses redélibérations suite à l'exposé-sondage de décembre 2019 publié dans l'objectif de remplacer à terme IAS 1 sur la présentation des états financiers et d'amender IAS 7 sur le tableau des flux de trésorerie.

Si tous les sujets inscrits à l'ordre du jour de cette nouvelle réunion n'ont finalement pas pu être discutés (comme la présentation de la quote-part de résultat net des entreprises mises en équivalence au compte de résultat), l'IASB a pris un certain nombre de décisions, à ce stade provisoires (dans l'attente de la validation globale du contenu de la future norme).

L'IASB a ainsi de nouveau redélibéré sur :

- les mesures de la performance choisies par la direction (MPM ou « *Management Performance Measures* »), après de premières discussions en mars 2021 et juin 2021 à ce sujet (cf. DOCTR'in n°174 et n°177, respectivement) ;
- les principes de regroupement et de ventilation de l'information, et l'application de ces principes dans les états financiers de base et dans les notes annexes, après de premières redélibérations en avril 2021.

Définition des mesures de la performance choisies par la direction

Sur les MPM, l'IASB avance pas à pas et devrait encore utiliser plusieurs réunions pour mener à bien ses réflexions sur ce sujet structurant (par exemple, réflexions

autour de l'interaction entre les MPM et l'information sectorielle selon IFRS 8).

Pour rappel, lors de précédentes réunions, l'IASB a confirmé le fait de donner des informations en annexe aux états financiers au titre des MPM et n'a par ailleurs pas souhaité étendre le champ d'application des MPM (hors cas du numérateur ou du dénominateur d'un ratio, si ce numérateur ou ce dénominateur répond à la définition d'une MPM).

En septembre, l'IASB a commencé à retravailler la définition des MPM en lien avec la proposition de l'exposé-sondage selon laquelle :

« *Les mesures de la performance choisies par la direction sont des sous-totaux des produits et des charges qui :*

- a) sont utilisés dans les communications publiques en dehors des états financiers ;*
- b) complètent les totaux ou les sous-totaux spécifiés par les normes IFRS ;*
- c) communiquent aux utilisateurs des états financiers le point de vue de la direction à l'égard d'un aspect de la performance financière de l'entité. »*

S'agissant du (a) ci-dessus, la notion de « communications publiques » a été considérée comme peu explicite et trop vaste par beaucoup de répondants à l'exposé-sondage.

La réunion de septembre a permis d'échanger sur ce sujet sans qu'il soit, à ce stade, demandé aux membres du *Board* de voter. L'IASB souhaite explorer plus avant comment clarifier le champ d'application des MPM en lien avec les « communications publiques », en tenant compte de l'objectif des propositions faites dans l'exposé-sondage et de la mesure

dans laquelle il conviendrait de fournir de la *guidance* précise pour atteindre cet objectif.

L'IASB va également rediscuter ultérieurement de la façon de clarifier qu'une entité n'est pas obligée de répéter les informations déjà fournies dans les états financiers intermédiaires dans ses états financiers annuels, ni d'examiner les communications historiques relatives aux états financiers précédents pour identifier les MPM.

S'agissant du (b), l'IASB a provisoirement décidé de modifier la définition des MPM :

- pour supprimer la référence au fait de *compléter* des totaux ou sous-totaux spécifiés par les normes IFRS. Ceci serait uniquement présenté dans les bases de conclusion afin de ne pas créer de la confusion quant à l'intention de l'IASB : si l'information fournie au titre des MPM vient s'ajouter à l'information requise par les normes IFRS, cela n'est pas, en soi, un critère d'identification des MPM ; et
- pour indiquer que les totaux et sous-totaux spécifiés par les normes IFRS ne sont pas des MPM.

Les membres de l'IASB ont également discuté du (c) ci-dessus relatif à la définition des MPM, sans prendre de décision à ce stade.

Principes de regroupement et de ventilation de l'information et application pratique de ces principes

L'IASB a également poursuivi ses redélibérations sur les principes de regroupement et de ventilation de l'information au niveau des états financiers de base et des notes annexes, après une première décision en avril 2021 ayant conduit le *Board* à renforcer le principe de ventilation de l'information en soulignant

qu'une seule caractéristique dissemblable (non partagée) entre des éléments serait suffisante pour obliger une entité à ventiler les informations relatives à ces éléments si ces informations sont significatives.

Lors de la réunion de septembre 2021, l'IASB a essentiellement décidé d'expliquer dans la norme définitive que :

- l'objectif du regroupement (pour aboutir à des catégories d'actifs, de passifs, etc.) est de présenter une information compréhensible ;
- l'obligation de présentation de ces catégories s'applique aux catégories significatives. Ainsi, toute catégorie d'éléments regroupés doit être ventilée si les catégories ventilées qui en résultent fournissent des informations significatives. En cohérence avec la décision d'avril, des catégories significatives peuvent être identifiées parce que les éléments ont une seule caractéristique dissemblable.

L'IASB a également provisoirement décidé d'exiger qu'une entité explique, *a priori* de manière qualitative uniquement, comment une catégorie d'éléments au titre de laquelle des informations sont données en annexe, est incluse dans les postes des états financiers de base. Cette information doit permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre comment les montants présentés en annexe sont liés aux postes des états financiers de base.

L'IASB a enfin provisoirement décidé de publier de l'*application guidance* pour aider les entreprises à décliner, en pratique, les principes de regroupement et de ventilation de l'information, à la fois dans les états financiers de base et dans les notes annexes.

S'agissant des états financiers de base, l'IASB a provisoirement décidé que le guide d'application stipulera que, en général, plus les éléments d'une catégorie sont variés (c'est-à-dire plus les éléments ont des caractéristiques dissemblables en plus des caractéristiques communes qui forment la base de la catégorie), plus il est probable que la ventilation fondée sur certaines de ces caractéristiques dissemblables aboutisse à une vue d'ensemble plus compréhensible.

S'agissant des notes annexes, l'IASB a provisoirement décidé que le guide d'application stipulera que, en général, plus les éléments d'une catégorie sont variés (c'est-à-dire plus les éléments ont des caractéristiques dissemblables en plus des caractéristiques communes qui forment la base de la catégorie), plus il est probable que la ventilation fondée sur certaines de ces caractéristiques dissemblables donne lieu à des informations significatives.

La Doctrine au quotidien

Manifestations

Webinaires Arrêté des comptes 2021

Dans la perspective de la préparation des états financiers 2021, les experts (Assurance, Banque, Doctrine, *Sustainability*, etc.) de Mazars, ainsi que des intervenants externes prestigieux, se mobilisent pour vous proposer une série de webinaires gratuits auxquels vous avez la possibilité de vous inscrire « à la carte ». Des *replays* seront également disponibles.

Rendez-vous dès le 19 novembre, de 11h à 12h30, avec un premier webinaire consacré aux principaux enjeux pour l'arrêté des comptes en normes IFRS avec Marie Seiller, Directrice de la Direction des Affaires Comptables de l'AMF.

[Découvrez le programme complet ici !](#)

« Club IFRS »

La dernière session du « Club IFRS », consacré principalement à l'actualité des normes IFRS, organisé par Francis Lefèbvre Formation et animé par l'équipe Doctrine de Mazars, se déroulera à Paris et en distanciel le 3 décembre 2021.

Pour plus d'informations, vous pouvez contacter Francis Lefèbvre Formation : www.flf.fr ou 01 44 01 39 99.

DOCTR'in en anglais

La version anglaise de DOCTR'in, Beyond the GAAP, a vocation à couvrir les sujets de portée internationale et vous permet de diffuser l'information à vos équipes, partout dans le monde.

Pour vous abonner, rendez-vous sur : <https://www.mazars.com/>

Vous recevrez notre lettre d'information dès le mois suivant par e-mail.

Si vous ne souhaitez plus recevoir Beyond The GAAP, il vous suffit de cliquer dans l'e-mail reçu sur « se désinscrire ».

Contacts

Michel Barbet-Massin, Associé, Mazars
michel.barbet-massin@mazars.fr

Edouard Fossat, Associé, Mazars
edouard.fossat@mazars.fr

Carole Masson, Associée, Mazars
carole.masson@mazars.fr

Ont contribué à ce numéro :

Vincent Guillard, Carole Masson et Didier Rimbaud

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 1^{er} octobre 2021.

© MAZARS – septembre 2021 – Tous droits réservés

A propos de Mazars

Mazars est une organisation internationale, intégrée et indépendante spécialisée dans l'audit, le conseil, ainsi que les services comptables, fiscaux et juridiques [1]. Présent dans 91 pays et territoires à travers le monde, Mazars fédère les expertises de 40 400 professionnels – 24 400 professionnels au sein du partnership intégré de Mazars, et 16 000 professionnels aux Etats-Unis et au Canada au sein de « Mazars North America Alliance » – qui accompagnent des clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

[1] Seulement dans les pays dans lesquels les lois en vigueur l'autorisent

www.mazars.fr