



DOCTR'in

La lettre d'information mensuelle sur le *reporting* financier et de durabilité

Sommaire

02	Edito
02	Brèves IFRS
05	Brèves Europe
08	Brèves France
11	Début des redélibérations sur le projet actifs et passifs régulés
13	La Doctrine au quotidien

Edito

Si l'actualité du mois de février 2022 a été peu intense au plan réglementaire concernant le *reporting* des entreprises, l'actualité en Ukraine est malheureusement toute autre et des plus dramatiques. Même si le contexte évolue vite, les conséquences de ces événements et des premières sanctions prises contre la Russie devront d'ores et déjà être tirées par les entreprises clôturant leurs comptes à compter du 24 février. Pour celles dont l'exercice s'est achevé avant le 24 février et qui n'ont pas encore arrêté leurs comptes, des informations au titre d'un événement postérieur à la date de clôture « *non adjusting* » seront à donner au cas par cas.

S'agissant de l'actualité réglementaire de ce mois-ci, la course à la normalisation du *reporting* extra-financier se poursuit. La Fondation IFRS a ainsi annoncé qu'elle utiliserait les leviers à sa disposition dans la Constitution pour créer les conditions permettant à l'ISSB de publier deux premières normes d'ici à la fin de l'année. L'EFRAG poursuit quant à lui sa mue, tandis que la PTF-ESRS a partagé quatre nouveaux documents relatifs aux futures normes européennes d'information sur la durabilité. D'autres documents seront d'ailleurs mis à disposition au fil de l'eau, avant le lancement fin avril ou début mai de la consultation publique sur la base d'exposés-sondages officiels.

Brèves IFRS

Fin de la PIR IFRS 10, 11 et 12

Lors de sa réunion de février, l'IASB (*International Accounting Standards Board*) a mis fin à son projet de revue post-application des normes IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12 sur la consolidation (cf. [DOCTR'in n°171](#) de décembre 2020) en concluant qu'aucun sujet identifié dans le cadre de cette revue n'était suffisamment prioritaire pour mériter d'être inscrit à l'ordre du jour de son programme de travail pour les cinq ans à venir. Le cas échéant, certains sujets pourront être reconsidérés dans le cadre de la prochaine consultation de l'IASB sur son programme de travail post 2026. Les parties prenantes sont donc incitées à saisir le comité d'interprétation des normes IFRS (IFRS IC) en cas de question pratique d'application nécessitant une réponse à court terme.

Un rapport et un « *feedback statement* » seront prochainement publiés pour

présenter les travaux réalisés dans le cadre de cette revue et les décisions prises par le *Board*.

Poursuite des redélibérations sur le projet Présentation des états financiers

Ce mois-ci, les membres de l'IASB ont discuté d'un sujet qui n'avait pas en tant que tel fait l'objet d'une question spécifique lors de l'appel à commentaires dans le cadre de l'exposé-sondage de décembre 2019 visant à remplacer IAS 1 sur la présentation des états financiers.

En effet, des commentaires spontanés ont été reçus en lien avec le maintien envisagé, dans la future norme, via le paragraphe 42 de l'exposé-sondage, de dispositions qui existaient déjà dans IAS 1 (cf. paragraphe 85 pour le compte de résultat et paragraphe 55 pour le bilan). Selon ces dispositions, une entité a l'obligation de présenter des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires, en plus des postes et sous-totaux minimums requis, lorsque cela

est « pertinent » pour comprendre la situation financière d'une entité.

Les commentaires reçus sur ce sujet ont notamment porté sur le besoin de clarifier le fait que les postes requis ne doivent être effectivement présentés au niveau des états financiers primaires que s'ils sont significatifs. Il a ainsi semblé nécessaire à l'IASB de reconsidérer certains principes de présentation et les postes requis dans les états financiers primaires, en axant les réflexions sur le compte de résultat en lien avec :

- la définition de trois nouvelles catégories pour le classement des produits et des charges : exploitation, investissement et financement ;
- la présentation de postes obligatoires : l'exposé-sondage (cf. paragraphe 65) listait globalement les mêmes postes qu'IAS 1.82, tout en les présentant de manière plus structurée ;
- l'ajout de nouveaux sous-totaux obligatoires, i.e. le résultat d'exploitation (cf. [DOCTR'in n°174](#) de mars 2021) et le résultat net avant financement et impôt (cf. [DOCTR'in n°176](#) de mai 2021) ;
- les nouveaux principes de désagrégation / ventilation de l'information (cf. [DOCTR'in n°179](#) de septembre 2021).

L'IASB a ainsi pris les décisions suivantes (qui restent provisoires tant que les redélibérations se poursuivent sur ce projet) :

- le principe général du paragraphe 42 sera revu : le terme « pertinent » (« *relevant* ») sera enlevé pour mentionner à la place une référence à une « vue d'ensemble compréhensible » (« *understable overview* ») des produits et des charges

(ou des actifs, passifs et des capitaux propres d'une entité) ;

- l'ensemble des exigences de présentation, y compris celles découlant du paragraphe 65 listant les postes obligatoires à présenter au compte de résultat, ne s'appliqueront que lorsque la présentation qui en résulte n'empêche pas l'état financier primaire considéré de fournir une vue d'ensemble compréhensible ;
- il sera précisé dans un guide méthodologique que s'agissant de la catégorie exploitation, il est peu probable que la présentation des éléments requis par le paragraphe 65 précité, réduise la mesure dans laquelle cet état est utile pour fournir une vue d'ensemble compréhensible des produits et des charges de l'entité ;
- le terme « *minimum* » sera supprimé du paragraphe 42 pour être remplacé par le terme « *specified* » ;
- la liste des postes requis en application du paragraphe 65, reprise d'IAS 1, ne sera pas réexaminée par le *Board* ;
- il n'y aura pas d'obligation, dans la norme définitive, de présenter sur une ligne séparée la dépréciation des actifs non financiers ;
- la future norme inclura bien le paragraphe B44 de l'exposé-sondage selon lequel pour se conformer au paragraphe 65, il se peut qu'une entité doive présenter un poste obligatoire dans plus d'une des trois catégories du compte de résultat (par exemple, pour éclater les pertes de valeur comptabilisées en application de la section 5.5 d'IFRS 9) ;
- il ne sera finalement pas imposé une décomposition particulière de la catégorie financement, alors que l'exposé-sondage indiquait de présenter séparément les produits ou les charges liés aux activités de financement, dans

une forme de continuité avec l'exigence d'IAS 1 de présenter séparément les charges financières.

Au niveau du bilan, l'exposé-sondage prévoyait qu'une entité présente obligatoirement les écarts d'acquisition séparément des immobilisations incorporelles. Cette proposition a été confirmée par les redélibérations de février 2022.

Composition de l'ASAF pour 2022-2024

Le 15 février, les *Trustees* de l'IFRS *Foundation* ont annoncé (cf. communiqué de presse disponible [ici](#)) la composition de l'ASAF (« *Accounting Standards Advisory Forum* ») pour les trois prochaines années (période 2022-2024).

Pour mémoire, l'ASAF est un groupe consultatif dont l'objectif est d'améliorer le dialogue entre l'IASB et les principaux normalisateurs comptables nationaux et régionaux.

L'ASAF se réunit quatre fois par an, lors de réunions publiques, pouvant être suivies en direct sur le site internet de l'IFRS *Foundation*. La première réunion de l'ASAF avec sa nouvelle composition aura lieu les 31 mars et 1^{er} avril 2022.

Les 12 membres de ce groupe ont été désignés selon la représentation géographique suivante :

- **Afrique** : un représentant (la Fédération Panafricaine des Experts Comptables (PAFA)) ;
- **Asie Océanie** : quatre représentants (l'*Asian-Oceania Standard-Setters Group* (AOSSG), l'*Accounting Standards Board* du Japon (ASBJ), l'*Accounting Regulatory Department* du Ministère des finances pour la Chine et

le *Korean Accounting Standards Board* (KASB)) ;

- **Europe** : quatre représentants (le *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), l'Autorité des Normes Comptables (ANC) pour la France, l'*Endorsement Board* pour le Royaume-Uni (UKEB) et l'*Accounting Standards Committee* pour l'Allemagne (ASCG ou DRSC)) ;
- **Amériques** : trois représentants (le Groupe des normalisateurs comptables latino-américains (GLASS), l'*Accounting Standards Board* au Canada (AcSB) et le *Financial Accounting Standards Board* pour les Etats-Unis (FASB)).

Les nominations à l'ISSB se feront en deux temps

Depuis sa création annoncée en novembre dernier lors de la COP26, l'*International Sustainability Standards Board* (ISSB) a été doté d'un Président et d'une Vice-Présidente, respectivement Emmanuel Faber et Sue Lloyd. La Fondation IFRS doit désormais désigner les 12 autres membres qui doivent constituer, à terme, le *Board* de l'ISSB (qui doit donc, *in fine*, compter 14 membres).

Compte tenu de l'urgence à publier les deux premières normes internationales d'information sur la durabilité d'ici à la fin de l'année, à savoir la norme sur le climat et celle sur les principes généraux relatifs aux informations à fournir (cf. [DOCTR'in n°181](#) de novembre 2021), la Fondation IFRS a annoncé qu'elle nommerait dans un premier temps uniquement six membres additionnels, pour atteindre le nombre minimum de huit membres requis par la Constitution pour être en mesure de délibérer suite aux commentaires qui seront reçus en lien avec les exposés-sondages qui devraient être publiés prochainement. Cette publication devrait d'ailleurs être

décidée par le Président et la Vice-présidente de l'ISSB, avec l'aval du *Due Process Oversight Committee*, avant même que le nombre minimum de huit membres soit atteint, compte tenu de la possibilité offerte par la Constitution. Les six nominations restantes se feront ainsi dans un deuxième temps, au plus tard d'ici au 3^{ème} trimestre de l'année.

Avec cet échelonnement, il semble que la Fondation souhaite à la fois maintenir un calendrier de normalisation ambitieux et se donner le temps nécessaire pour former un *Board* composé d'experts reconnus aux profils variés et équilibrés.

Le communiqué de la Fondation IFRS sur la nomination des membres de l'ISSB est disponible [ici](#).

Brèves Europe

Fin des nominations au *Board* administratif de l'EFRAG

Suite aux décisions de janvier 2022 (cf. [DOCTR'in n°183](#) de janvier 2022), l'Assemblée générale de l'EFRAG qui s'est tenue le 18 février a finalisé la composition du nouveau *Board* administratif (cf. communiqué de presse disponible [ici](#)). Si la présidence de Jean-Paul Gauzès, déjà président de l'ancien *Board*, était acquise, Hans Buysse a été désigné pour lui succéder à l'issue de son mandat prévu s'achever en juin 2022. Hans Buysse est l'actuel président de l'Association belge des analystes financiers et a été membre du précédent *Board* pendant plusieurs années. Georg Lanfermann, l'actuel président du normalisateur comptable allemand (le DRSC) a par ailleurs été élu vice-président à compter du 15 février.

Pour rappel, le *Board* administratif sera responsable de l'organisation, de l'administration, du financement et du *due*

process de l'EFRAG, mais ne sera impliqué ni dans les travaux ni dans les décisions des deux *Boards* techniques (un pour le *reporting* financier et un pour le *reporting* de durabilité, le *Sustainability Reporting Board* étant d'ailleurs en cours de constitution). La réforme de la gouvernance de l'EFRAG, voulue pour répondre aux objectifs fixés par la Commission européenne dans le cadre de la proposition de *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD), se poursuit donc. La nouvelle organisation devrait être pleinement effective au 1^{er} avril 2022.

Lors de cette assemblée générale, l'EFRAG a également approuvé le soutien d'une nouvelle organisation, Eurosif (*European Sustainable Investment Forum*), pour contribuer au nouveau pilier sur la durabilité.

Futures normes européennes d'information sur la durabilité : publication de nouveaux documents de travail par la PTF-ESRS

Comme annoncé lors de la publication, fin janvier, d'une première série de documents de travail (cf. [DOCTR'in n°183](#) de janvier 2022), l'EFRAG a partagé, les 18 et 25 février, quatre nouveaux documents de travail.

Pour mémoire, ces documents n'ont pas encore le statut d'exposés-sondages soumis à commentaires, mais sont de simples documents de travail partagés par les sous-groupes (appelés « *clusters* »), en charge de l'élaboration des projets de normes au sein de la PTF-ESRS (*Project Task Force on European Sustainability Reporting Standards*), avec l'ensemble des membres de la *Task Force*, afin de nourrir les débats lors de séances plénières.

Le premier *batch* partagé en janvier incluait (en bleu dans l'architecture des normes ci-dessous) deux des quatre *conceptual*

guidelines, quatre des cinq *cross-cutting standards* et le premier des quinze *topical standards* prévus au programme de travail de la PTF-ESRS (cf. la lettre DOCTR'in précitée pour plus de détails sur ces notions). Ce second partage inclut quatre nouveaux documents de travail (en vert dans l'architecture des standards ci-dessous) :

- Trois *topical standards* couvrant trois des quatre enjeux environnementaux autres que climatiques, dont la pollution (ESRS E2, disponible [ici](#)), la gestion de l'eau et des ressources marines (ESRS E3 disponible [ici](#)) et l'économie circulaire (ESRS E5 disponible [ici](#)). Pour mémoire, ces projets de normes visent à prescrire l'information obligatoire pour toutes les entreprises, tous secteurs confondus (*sector agnostic standards*), sur ces trois enjeux environnementaux. L'adoption de ces normes par la Commission européenne est attendue sur le 2^{ème} semestre 2022 (sur la base du calendrier envisagé dans le cadre du projet de *Corporate Sustainability Reporting Directive*, ou CSRD). D'autres éléments d'information obligatoire relatifs à ces mêmes enjeux, mais spécifiques à certains secteurs d'activité, feront également l'objet de normes sectorielles (*sector specific standards*), avec une adoption par la Commission prévue sur le 2^{ème} semestre 2023 (toujours sur la base du calendrier de projet de CSRD).
- Un *sector classification standard* (ESRS SEC 1 disponible [ici](#)), dont l'objet est de proposer un découpage de l'économie en 14 « macro-secteurs » et 40 secteurs d'activité. Cette norme ne prescrirait pas d'obligation de *reporting* sectoriel, mais serait une étape préalable avant de se lancer, le cas échéant, dans l'élaboration des

informations obligatoires à fournir en application de l'une (ou de plusieurs) des 40 normes sectorielles. La cartographie proposée tient compte des découpages sectoriels retenus à la fois par la taxonomie européenne et par le SASB (*Sustainability Accounting Standards Board*).

				SECTOR SPECIFIC STANDARDS		PRESENTATION
Strategy, governance, impacts, risks, opportunities	Environment	Social	Governance	Classification	ESG sector-specific disclosures	
ESRS 1 General provisions	ESRS E1 Climate change (mitigation and adaptation)	ESRS S1 Own workforce – general	ESRS G1 Governance, risk management and internal control	ESRS SEC1 Sector classification		ESRS P1 Sustainability statements
ESRS 2 Strategy and business model	ESRS E2 Pollution	ESRS S2 Own workforce – working conditions	ESRS G2 Products and services, management and quality of relationships with business partners			
ESRS 3 Sustainability governance and organisation	ESRS E3 Water & marine resources	ESRS S3 Own workforce – equal opportunities	ESRS G3 Responsible business practices			
ESRS 4 Sustainability impacts, risks and opportunities	ESRS E4 Biodiversity & ecosystems	ESRS S4 Own workforce – other work-related rights				
ESRS 5 Definitions for policies, targets, action plans and resources	ESRS E5 Circular economy	ESRS S5 Workers in the value chain				
		ESRS S6 Affected communities				
		ESRS S7 Consumers/End-users				
CONCEPTUAL GUIDELINES						
ESRG 1 Double materiality	ESRG 2 Characteristics of information quality	ESRG 3 Time horizons	ESRG 4 Boundaries and levels of reporting	ESRG 5 EU and international alignment	ESRG 6 Connectivity	

Figure 1: Sustainability reporting architecture

Le lancement de la consultation publique prévue par le *due process* de l'EFRAG étant attendue pour fin avril / tout début mai, d'autres documents de travail devraient être partagés au fil de l'eau (plutôt que par *batch*, comme annoncé fin janvier) au cours des prochaines semaines. Ils devraient couvrir en priorité les *topical standards* non encore couverts sur la biodiversité et l'ensemble des enjeux sociaux et de gouvernance, ainsi que la très attendue ESRS 1 *General Provisions*, relative aux grands principes des informations à fournir sur la durabilité.

Finance durable : l'ESMA publie sa feuille de route pour 2022-2024

Le 10 février, le superviseur des régulateurs boursiers européens (*European*

Securities and Markets Authority ou ESMA) a publié sa feuille de route en matière de finance durable pour la période 2022-2024 (disponible [ici](#)). En pratique, ce document liste les sujets prioritaires et les actions à mener pour superviser au mieux le développement de la finance durable.

La raison d'être de cette feuille de route est double :

- permettre à l'ESMA de remplir son mandat dans un domaine qui évolue rapidement en étant en capacité de prendre des mesures opportunes et coordonnées, sur la base de priorités claires qui orienteront les travaux de l'ESMA ;
- disposer d'un outil permettant de faire régulièrement le point sur les progrès de l'ESMA dans la réalisation des priorités identifiées et, le cas échéant, de réévaluer / ajuster les actions envisagées ou les priorités elles-mêmes, à la lumière des évolutions au niveau européen ou international.

L'ESMA s'est ainsi fixé pour priorité de :

- **lutter contre le « greenwashing » et de promouvoir la transparence** : en pratique, cela passera notamment par des échanges avec les régulateurs boursiers nationaux autour de cas concrets pour identifier les principales caractéristiques des pratiques d'écoblanchiment. L'ESMA souhaite aussi notamment développer une vision commune du rôle de supervision des régulateurs boursiers nationaux en matière de finance durable et d'écoblanchiment ;
- **construire les capacités de l'ESMA et des régulateurs boursiers nationaux en matière de finance durable** : en pratique, cela passera notamment par un meilleur partage des savoirs et des

informations disponibles au niveau de chacun des régulateurs nationaux. Un plan de formation consacré à la finance durable sera mis en place pour renforcer les compétences sur les sujets ESG (Environnement, Social, Gouvernance) en lien avec les marchés financiers ;

- **surveiller, évaluer et analyser les marchés prenant en compte des facteurs ESG ainsi que les risques inhérents** : en pratique, l'ESMA va notamment utiliser sa capacité d'analyse des données pour servir son travail de supervision ainsi que celui des régulateurs nationaux. Par exemple, dans le secteur de la gestion d'actifs, l'ESMA a lancé une étude sur les obligations d'informations à fournir au titre des articles 8 et 9 du règlement européen (UE) 2019/2088 dit *Sustainable Finance Disclosure* (SFDR) qui est entré en application le 10 mars 2021.

Une annexe à la feuille de route de l'ESMA sur la finance durable liste de manière détaillée les activités et livrables prévus, à la fois de manière transverse et au regard de chacun des secteurs les plus impactés en lien avec les priorités définies ci-avant (i.e. secteurs où les risques et les problèmes liés aux sujets ESG sont actuellement perçus comme ayant l'impact potentiel le plus élevé sur la protection des investisseurs, le bon fonctionnement des marchés et la stabilité financière). Il s'agit en pratique des secteurs suivants : la gestion d'investissements, les services d'investissement, les informations et la gouvernance des émetteurs, les benchmarks, les notations (notations de crédit et notations ESG), la négociation et la post-négociation, et l'innovation financière.

2^{ème} jeu de FAQ de la CE au titre de la 1^{ère} application du règlement Taxonomie verte

Le 2 février, la Commission européenne (CE) a publié un 2^{ème} jeu de questions réponses (disponible [ici](#)) après celui publié courant décembre (cf. [DOCTR'in n°182](#) de décembre 2021), lequel a d'ailleurs fait l'objet de quelques mises à jour (disponible [ici](#)).

Les questions traitées sont cette fois au nombre de 33 et couvrent des sujets transverses et des problématiques spécifiques aux différents types d'entreprises soumises aux obligations de publication en lien avec l'acte délégué pris en application de l'article 8 du règlement Taxonomie, qui est entré en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2022.

En pratique, s'agissant en particulier des obligations d'information des entreprises non financières (cf. [DOCTR'in n°178](#) de juillet-août 2021), cette FAQ apporte des clarifications notamment sur les sujets suivants :

- périmètre d'application de la réglementation (i.e. quelles entités sont concernées) ;
- appréciation des notions d'activités habilitantes et d'activités transitoires dans le cadre du *reporting* 2021 portant uniquement sur l'éligibilité ;
- identification des activités économiques éligibles :
 - en lien avec les codes NACE ;
 - au sein de la chaîne de valeur (i.e. où doit-on s'arrêter ?) ;
 - lorsque la description de l'activité dans l'acte délégué Climat inclut une mention du type « à faible intensité de carbone » (« *low carbon* ») ;

- informations à fournir au titre de l'exercice 2021 (notamment, un découpage par objectif environnemental – adaptation et atténuation du changement climatique – est-il requis ?) ;
- définitions des indicateurs chiffre d'affaires, CapEx et OpEx (que doit-on entendre par « *toute autre dépense directe, liée à l'entretien courant d'actifs corporels (...) qui est nécessaire pour que ces actifs continuent de bien fonctionner* » ?).

Brèves France

Recueil des normes comptables des entreprises industrielles et commerciales au 1^{er} janvier 2022

En février, l'Autorité des Normes Comptables (ANC) a mis en ligne la version en vigueur au 1^{er} janvier 2022 de son recueil des normes comptables pour les comptes annuels des entreprises industrielles et commerciales (accessible [ici](#)).

Pour rappel, ce recueil des normes comptables a pour objectif de rassembler, dans un document exhaustif et pratique, l'ensemble des textes comptables généraux et de faciliter l'accès au droit comptable par les utilisateurs qui ont ainsi, à leur disposition, l'intégralité des références sur un sujet donné, dans un outil lisible et accessible à tous. Ce recueil comprend, en complément du Plan Comptable Général (PCG), des éléments de doctrine comptable émis au fil du temps par les institutions en charge de la normalisation comptable.

Projet de règlement relatif à la modernisation des états financiers

Tout début du mois, l'ANC a publié son projet de règlement relatif à la modernisation des états financiers.

Ce texte, adopté par le Collège de l'ANC du 3 décembre 2021, vise à modifier le PCG en vue de moderniser les états financiers et la nomenclature des comptes.

Il est à noter que ce projet de texte n'est pas destiné à entrer en vigueur immédiatement et n'est porté à la connaissance du public qu'à des fins d'information et d'appropriation. Le Collège de l'ANC se prononcera ultérieurement, au cours de l'année 2022, sur la date d'entrée en vigueur et les dispositions transitoires.

Ce texte est le fruit de travaux entamés en 2018 et d'une consultation publique lancée fin 2020, dont les objectifs ont été :

- la facilitation de la digitalisation des comptes annuels ;
- la mise à jour des comptes annuels et de la nomenclature des comptes ;
- la simplification des modèles de comptes annuels.

DOCTR'in présente ci-après les principaux changements prévus par le projet de texte.

Une nouvelle définition et présentation du résultat exceptionnel

Le texte prévoit de :

- redéfinir les éléments exceptionnels comme étant les produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel. Ne seront ainsi comptabilisés en résultat exceptionnel que les produits et les charges directement liés à l'événement majeur et inhabituel qui n'auraient pas été constatés en l'absence de cet événement ;
- limiter les éléments inscrits par nature en résultat exceptionnel aux écritures comptables d'origine purement fiscale (par exemple les amortissements dérogatoires), aux changements de

méthode inscrits en résultat et aux corrections d'erreurs.

Selon cette nouvelle définition du résultat exceptionnel, un événement sera :

- « majeur » lorsque ses conséquences sont susceptibles d'avoir une influence sur le jugement ;
- « inhabituel » lorsqu'il n'est pas lié à l'exploitation normale et courante de l'entité ;
- « présumé inhabituel » lorsqu'un même événement ne s'est pas produit au cours des derniers exercices et qu'il est peu probable qu'il se reproduise au cours des prochains exercices.

Cette nouvelle définition du résultat exceptionnel entraînera ainsi :

- des reclassements dans le plan de comptes ;
- des modifications de présentation du compte de résultat ;
- une information détaillée dans l'annexe.

La suppression de la technique du transfert de charges

La technique du transfert de charges, utilisée pour diverses opérations, sera supprimée car considérée difficile à analyser par les utilisateurs.

En conséquence, le projet de texte prévoit un traitement comptable pour les différents cas d'utilisation de cette technique identifiés (charges non inscrites directement dans le compte adéquat, répartition des frais d'émission d'emprunts, refacturations diverses, remboursements reçus directement en compensation de charges de personnel, indemnités d'assurance).

Des modifications du plan de comptes

Un nouveau plan de comptes est présenté pour répondre d'une part aux besoins des

entités et, d'autre part, à l'objectif de digitalisation des états financiers.

Les comptes dont l'objet est devenu obsolète ou dont le niveau de granularité est apparu trop fin seront ainsi supprimés.

Ce nouveau plan de comptes comprend des comptes dont l'utilisation sera rendue obligatoire et des comptes dont l'utilisation sera facultative. Il prévoit aussi la possibilité d'ouvrir toute subdivision nécessaire.

Ce nouveau plan de comptes doit permettre un passage simplifié de la balance des comptes à la présentation normalisée des documents de synthèse.

Modernisation et réduction du nombre de modèles d'états financiers

Le projet de texte supprime les modèles de bilan en liste et après affectation du résultat, les modèles de compte de résultat en tableau et tous les modèles du système développé, peu utilisés en pratique.

Seront ainsi conservés et modernisés :

- les deux modèles de bilan avant répartition (un pour le système de base et un pour le système abrégé), et
- les deux modèles de compte de résultat en liste (un pour le système de base et un pour le système abrégé).

A noter que des tableaux de passage entre le plan de comptes et les modèles d'états financiers (système de base et système abrégé) sont proposés, mais pourront être adaptés en fonction des besoins spécifiques des entités.

Une nouvelle présentation des informations dans l'annexe des comptes

Le texte regroupe l'ensemble des dispositions relatives aux informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels et propose des modèles de tableaux normés pour la présentation des

informations en annexe (certains tableaux seraient à caractère obligatoire, d'autres à caractère facultatif) ainsi que des modèles de tableau de financement de type tableau des flux de trésorerie ou tableau des emplois et des ressources.

Ce projet de texte et les fiches explicatives afférentes sont accessibles [ici](#).

Début des redélibérations sur le projet actifs et passifs régulés

Le 28 janvier 2021, l'IASB publiait un exposé-sondage sur la comptabilisation des actifs et passifs régulés (*Regulatory Assets and Regulatory Liabilities*). La période d'appel à commentaires a pris fin le 31 juillet 2021 et les redélibérations ont véritablement démarré en ce début d'année. Le 22 février, l'IASB s'est ainsi réuni afin de discuter, notamment, du champ d'application de ce nouveau texte, sujet ayant fait l'objet de nombreux commentaires de la part des parties prenantes.

Comment le champ d'application a-t-il été défini dans le projet de norme ?

Selon l'exposé-sondage, toute entité qui a des « actifs régulés » et des « passifs régulés » entre dans le champ d'application de ce projet de norme. L'IASB définit les actifs et passifs régulés de la manière suivante :

- Un **actif régulé** est un droit actuel exécutoire à augmenter le tarif régulé appliqué aux clients sur des périodes futures parce qu'une partie de la compensation totale autorisée au titre de biens et services déjà fournis aux clients ne sera comptabilisée en chiffre d'affaires qu'ultérieurement.
- Un **passif régulé** est une obligation actuelle exécutoire à diminuer le tarif facturé aux clients sur des périodes futures car le chiffre d'affaires déjà reconnu comprend des montants qui se rattachent à la compensation totale autorisée au titre de biens et de services qui seront fournis aux clients dans le futur.

L'IASB précise qu'un actif et un passif régulés ne peuvent exister que si :

- l'entité est partie à un accord de régulation ;
- l'accord de régulation détermine le tarif régulé à facturer aux clients au titre des biens et services fournis et ;
- une partie de la compensation totale autorisée au titre des biens et services fournis sur une période donnée sera facturée aux clients au travers d'un tarif régulé appliqué à la fourniture de biens et de services fournis sur une autre période (différences temporelles).

L'IASB propose ainsi une approche innovante qui, de manière délibérée, n'essaie pas de définir les types de régulation auxquels s'appliquerait le texte ou encore quelles seraient les caractéristiques d'un régulateur. Les notions de « régulateur » ou « d'activité régulée » ne sont d'ailleurs pas définies. L'IASB appréhende ainsi le champ d'application au travers des droits et obligations créés par l'accord de régulation. Cette approche permet de capturer tous les accords de régulation donnant naissance à des actifs et passifs régulés.

Cette approche a fait l'objet de nombreux commentaires. En effet, certains craignent que la portée du champ d'application soit bien plus large qu'escompté. D'autres parties prenantes demandent des clarifications permettant de déterminer si un accord ou une activité entre dans le champ d'application.

Au cours des redélibérations du mois de février, le *Board* a discuté de comment déterminer si un accord de régulation entre dans le champ d'application de la future norme, mais également de la notion de « régulateur ».

Déterminer si un accord de régulation entre dans le champ d'application de la future norme

De manière provisoire, l'IASB a décidé de :

- confirmer l'approche développée dans l'exposé-sondage, c'est-à-dire une approche fondée sur les droits et obligations de l'accord de régulation :
 - une entité appliquera cette norme à tous ses actifs et passifs régulés ;
 - la norme s'appliquera à tous les accords de régulation, quelle que soit leur forme juridique ;
 - les conditions d'existence d'actifs et de passifs régulés, telles que définies dans l'exposé-sondage, sont confirmées.
- ne pas indiquer de manière explicite quel type de régulation entre dans le champ d'application de la norme ;
- préciser les éléments suivants :
 - l'accord de régulation peut comprendre des droits et obligations exécutoires venant ajuster les tarifs régulés facturés aux clients au-delà de la période réglementaire en cours ;
 - les accords de régulation qui créent, soit des actifs régulés, soit des passifs régulés, mais pas les deux, entrent bien dans le champ d'application de la norme ;
 - un accord de régulation qui entraîne des différences temporelles dès lors qu'un seuil « réglementaire » est atteint, donne bien lieu à des actifs et passifs régulés (nous comprenons que cette

disposition vise des régulations qui laissent aux entreprises une certaine latitude dans l'établissement des tarifs ; néanmoins, la fixation des tarifs est encadrée par des mécanismes de « cap » ou de « floor » ; dès lors qu'un de ces seuils « réglementaires » est atteint, l'entité a l'obligation d'ajuster à la hausse ou à la baisse le tarif) ;

- pour qu'un accord de régulation crée des actifs et passifs régulés, il n'est pas nécessaire que le tarif régulé soit déterminé sur la base des coûts encourus par l'entité.

Définition de la notion de « régulateur »

De manière provisoire, le *Board* a décidé d'introduire dans la future norme la notion de « régulateur ». Ainsi :

- la présence d'un régulateur figurera parmi les conditions nécessaires à l'existence d'actifs et de passifs régulés ;
- le terme « régulateur » sera défini comme « *une instance habilitée, par la Loi ou la régulation, à établir le tarif régulé ou une fourchette de tarifs régulés* » ;
- il sera précisé que l'auto-régulation n'entre pas dans le champ d'application de la future norme. Néanmoins, si une entité (ou une partie liée) établit les tarifs mais dans un cadre bien défini, sous la supervision d'une instance habilitée par la Loi ou la régulation, alors il ne s'agit pas d'une situation d'auto-régulation. La future norme trouvera donc bien à s'appliquer dans ce cas.

La Doctrine au quotidien

Manifestations

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 se dérouleront à Paris les 18 mars, 17 juin, 16 septembre et 2 décembre 2022.

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

Publications

Cahiers techniques et études IFRS

Dans l'attente de la parution prochaine de notre nouveau cahier technique en 80 questions / réponses sur la norme IFRS 16 sur les contrats de location, nous vous invitons à découvrir (ou redécouvrir) [ici](#) notre collection, disponible gratuitement, de cahiers techniques et d'études IFRS.

Ces publications ont vocation à la fois de vous permettre de maîtriser et de mettre en œuvre les normes comptables internationales, mais également d'apprécier les pratiques des grands groupes cotés sur des sujets clés.

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 s'abonner, cliquer [ici](#).

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

Maud Gaudry, Associée, Mazars
maud.gaudry@mazars.fr

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

Ont contribué à ce numéro :

Claire Dusser, Maud Gaudry, Carole Masson et
Arnaud Verchère

DOCTR'in est une publication éditée par Mazars. L'objectif de cette publication est d'informer ses lecteurs de l'actualité sur le *reporting* financier et de durabilité. 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} mars 2022.

© MAZARS – février 2022 – 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 plus de 90 pays et territoires à travers le monde, Mazars fédère les expertises de plus de 44 000 professionnels – 28 000 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