



DOCTR'in

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

Sommaire

- 02 Edito
- 02 Brèves IFRS
- 04 Brèves France
- 07 Hyperinflation en Turquie : l'application d'IAS 29 à nouveau d'actualité
- 13 Finalisation du nouveau pilier de durabilité de l'EFRAG et lancement de la consultation publique sur le premier jeu de projets d'ESRS
- 18 La Doctrine au quotidien

Edito

Comme annoncé dans notre numéro précédent, la Turquie a été récemment incluse dans la liste des économies hyperinflationnistes. En conséquence, les groupes devront appliquer IAS 29 à leurs opérations en Turquie pour toutes les périodes incluant le 1^{er} avril 2022 et en particulier pour les comptes au 30 juin. DOCTR'in (re)fait le point sur cette norme comptable peu appliquée et souvent complexe dans sa mise en œuvre.

Comme annoncé également, le 29 avril le *Sustainability Reporting Board* de l'EFRAG a officiellement lancé la consultation publique sur un premier jeu de projets de normes européennes d'informations à fournir sur la durabilité, les ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*). Les parties prenantes ont jusqu'au 8 août 2022, soit 100 jours exactement, pour faire part de leurs commentaires sur les 13 exposés-sondages désormais disponibles. Le calendrier imposé par la directive CSRD est en effet très serré... à confirmer avec le texte définitif attendu d'ici quelques semaines !

Brèves IFRS

L'IASB suspend son projet sur les prestations de retraite IAS 19 qui dépendent de la performance de l'actif

De 2018 à 2021, l'IASB (*International Accounting Standards Board*) a étudié la faisabilité d'un amendement à la norme IAS 19, *Avantages du personnel*, pour traiter le cas des prestations de retraite qui dépendent de la performance d'actifs spécifiés, par exemple le rendement d'actions ou d'obligations.

Pour ce type de prestations de retraite, il existe en effet une incohérence entre (a) l'estimation des prestations de retraite, fonction du rendement attendu des actifs spécifiés, et (b) le taux d'actualisation IAS 19 appliqué pour déterminer la valeur actuelle de l'obligation, déterminé par référence au rendement du marché des obligations d'entreprises de haute qualité (*high-quality corporate bonds*). Cette incohérence a pour conséquence que la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations de retraite dépasse la sortie de trésorerie attendue, si le taux de rendement

attendu des actifs spécifiés est supérieur au taux d'actualisation IAS 19.

Pour de telles situations, l'IASB a investigué la possibilité d'introduire dans la norme IAS 19 une approche plafonnée (*capped approach*) visant à estimer les prestations de retraite qui dépendent de la performance d'actifs spécifiés en appliquant le taux d'actualisation IAS 19 si celui-ci est inférieur au taux de rendement attendu des actifs spécifiés.

L'IASB vient d'annoncer la suspension de ce projet au motif que ses recherches n'ont pas apporté la preuve suffisante que les prestations de retraite qui dépendent de la performance d'actifs spécifiés sont des mécanismes largement répandus dans toutes les juridictions. L'IASB a notamment conclu que le coût de la mise en œuvre de tout changement l'emportait sur l'avantage potentiel d'une meilleure information financière. L'IASB est également conscient qu'avec un tel amendement, il introduirait l'approche plafonnée et donc une exception par rapport aux exigences d'évaluation d'IAS 19.

Le résumé de ce projet est accessible [ici](#).

L'IFRS IC clarifie les règles de présentation applicables aux dépôts à vue soumis à restriction par un contrat avec un tiers

En mars 2022, le Comité d'interprétation des normes IFRS (IFRS IC) a pris une décision définitive, entérinée par l'IASB en avril (et disponible [ici](#)), relative aux règles de présentation applicables aux dépôts à vue soumis à restriction par un contrat avec un tiers.

Dans le détail, la question posée au Comité portait sur les règles de présentation au bilan applicables à la situation suivante :

- une entité détient un compte de dépôt à vue dont les termes et conditions ne prévoient pas de limite dans la capacité de l'entité à disposer des sommes déposées ;
- l'entité a pris l'engagement contractuel, vis-à-vis d'un tiers, de maintenir un montant de trésorerie défini sur ce compte de dépôt et de n'utiliser ce montant que dans un cadre bien défini. Si l'entité venait à utiliser les sommes dans un autre cadre, elle serait en rupture de ses engagements contractuels vis-à-vis de ce tiers.

Le Comité a noté que la question posée revenait essentiellement à déterminer si ces sommes satisfaisaient la définition de « trésorerie » au sens d'IAS 7. Le Comité a considéré que la définition de trésorerie ne portait que sur le contrat qui liait l'entité avec l'établissement tenant le compte de dépôt et que, dans ce cadre, rien ne s'opposait à une qualification de trésorerie. Le Comité a donc considéré que l'engagement pris vis-à-vis du tiers n'intervenait pas dans cette qualification.

Par conséquent, ces sommes doivent être présentées en tant que « trésorerie et

équivalents de trésorerie » puisque satisfaisant la définition donnée par IAS 7.

Le Comité a en revanche souligné que l'entité devait se conformer aux exigences en matière d'informations à fournir en annexe au titre d'IFRS 7 sur le risque de liquidité, d'IAS 7 sur la composition du poste de trésorerie et équivalents de trésorerie. Le Comité a également rappelé que l'entité doit, selon IAS 1, envisager de fournir toute information complémentaire qui lui semblerait nécessaire pour permettre au lecteur des comptes de comprendre la nature des restrictions associées à ces sommes ainsi que leur impact sur la situation financière de l'entité.

Le programme de travail de l'IASB jusqu'en 2026 se précise

Lors de sa réunion d'avril, et poursuivant ses redélibérations suite à la 3^{ème} consultation publique sur son programme de travail pour 2022-2026, l'IASB a discuté plus en détails sept projets présélectionnés en mars comme pouvant être inscrits à son agenda sur les cinq prochaines années, et a décidé :

- d'ajouter un projet de maintenance et d'application cohérente sur les risques climatiques ;
- de lancer des projets de recherche sur :
 - les actifs incorporels ; et
 - le tableau des flux de trésorerie et des questions liées ;
- de constituer une liste secondaire de projets qui pourraient être inscrits au programme de travail de l'IASB si ce dernier a la capacité de les traiter ;
- d'inclure dans cette réserve de projets :
 - les secteurs opérationnels ; et
 - les mécanismes de tarification des polluants ;

- de ne pas inscrire à son agenda :
 - les crypto-monnaies et les transactions connexes ; ou
 - les informations sur la continuité d'exploitation.

ISSB : création d'un groupe de travail pour améliorer la compatibilité des normes sur les informations à fournir sur la durabilité

Le 27 avril, l'*International Sustainability Standards Board* (ISSB) a annoncé la création d'un groupe de travail incluant des représentants de différentes juridictions et ayant pour mission d'établir un dialogue afin que la compatibilité entre les futures normes IFRS d'information sur la durabilité et les initiatives prises dans d'autres juridictions (en particulier en Europe et aux Etats-Unis) soit améliorée. L'ambition de l'ISSB est en effet d'établir une « *global baseline* », c'est-à-dire un socle de normes reconnues au niveau international et utilisées dans le monde entier afin de répondre aux besoins exprimés par les utilisateurs.

Les membres de ce groupe de travail sont le *Chinese Ministry of Finance*, la Commission européenne, le *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), la *Japanese Financial Services Authority*, le *Sustainability Standards Board of Japan Preparation Committee*, la *United Kingdom Financial Conduct Authority* et la *US Securities and Exchange Commission* (SEC).

En plus de cette annonce, l'ISSB a indiqué qu'un nouvel organe de conseil serait créé au cours du prochain trimestre, le *Sustainability Standards Advisory Forum*, pour faciliter un dialogue régulier avec un large panel de juridictions et obtenir des avis de haut niveau.

Brèves France

Règlement ANC n°2022-01 : solde de taxe d'apprentissage reçu par les organismes de formation

L'Autorité des Normes Comptables (ANC) vient de publier le règlement n°2022-01 (accessible [ici](#)), adopté par le Collège le 11 mars dernier et modifiant le Plan Comptable Général (PCG).

Il introduit des dispositions prescrivant le traitement comptable du solde de taxe d'apprentissage par les organismes de formation en bénéficiant.

Ce règlement dispose que les organismes ou établissements de droit privé et les centres de formation d'apprentissage doivent comptabiliser le solde de taxe d'apprentissage en subvention, d'exploitation ou d'investissement selon le cas.

Ce règlement, en cours d'homologation, s'appliquera à l'exercice comptable en cours au 1^{er} janvier 2022 et aux exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022 (cf. article 3 du règlement).

Règlement ANC n°2022-02 : financements de l'apprentissage reçus par les organismes de formation à but non lucratif

L'ANC a également publié en avril 2022 le règlement n°2022-02 (accessible [ici](#)), adopté par le Collège du 11 mars, et modifiant le règlement n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif.

Ce règlement modifie l'article 142-9 sur les concours publics pour tenir compte des évolutions du financement de la formation professionnelle et de l'apprentissage.

A noter que l'ANC a également ajouté un commentaire infra-réglementaire pour

expliciter, au regard des textes actuellement en vigueur, le traitement des financements de l'apprentissage reçus par les organismes de formation à but non lucratif. Commentaire infra-règlementaire que l'on retrouve notamment dans le recueil des normes comptables pour le secteur non lucratif paru ce mois (cf. brève ci-après).

Ce règlement, en cours d'homologation, s'appliquera à l'exercice comptable en cours à la date de sa publication (cf. article 3 du règlement).

Recueil des normes comptables pour le secteur non lucratif

L'ANC a publié le recueil des normes comptables pour le secteur non lucratif (accessible [ici](#)), en vigueur au 1^{er} janvier 2022.

Ce recueil a pour objectif de rassembler dans un document unique l'ensemble des textes comptables spécifiques applicables aux entités relevant du secteur non lucratif et de faciliter l'accès au droit comptable par les utilisateurs.

En plus des règlements applicables aux entités relevant du secteur non lucratif, ce recueil comprend des éléments de doctrine comptable émis par les différentes institutions en charge de la normalisation comptable (le Conseil National de la Comptabilité, le Comité de la Réglementation Comptable et, désormais, l'ANC).

Retour sur les 11^{èmes} États Généraux de l'ANC

Les 11^{èmes} États Généraux de la recherche comptable de l'ANC se sont déroulés le 14 avril 2022. Cette nouvelle édition avait pour thème « Comptabilité, Croissance et Durabilité ». Elle s'est tenue dans un format hybride et il est possible d'en re-visionner les différentes parties sur le site de l'ANC (accès [ici](#)) : les séquences y sont

chapitrées et une version en anglais est également disponible.

Comme lors des précédentes éditions, cet événement a été l'occasion de présenter les travaux de chercheurs en comptabilité et de débattre des sujets d'actualité avec la communauté comptable en France (préparateurs, analystes, auditeurs, régulateurs) et en Europe (EFRAG), ainsi qu'avec la Fondation IFRS et d'autres normalisateurs étrangers (cette année : canadien, espagnol et allemand).

Dans cette édition, l'information financière et l'information non financière ont fait jeu égal, conformément à l'ambition du président de l'ANC de promouvoir un *reporting* reposant sur ces deux jambes, à l'heure où l'Europe, la Fondation IFRS et la SEC publient leurs premiers projets de normes sur l'information non financière.

Après une introduction de la Direction Générale du Trésor, les débats ont démarré par trois tables rondes techniques. Les deux premières se sont interrogées sur les frontières du *reporting* des entreprises pour envisager que celles-ci soient (i) plus larges, en englobant des actifs incorporels, qui intéressent autant les comptes que la communication financière (1. Comptabilité et Immatériels) et (ii) plus perméables à leur environnement, intégrant, au-delà de ce qu'une entreprise contrôle, d'autres formes de coopérations (2. Comptabilité, contrôle, *joint-venture* et partenariat). Enfin, constatant la forte croissance post-COVID et les besoins d'investissements pour la transition climatique, la troisième table ronde a examiné les façons de répondre aux nouveaux besoins de financement (3. Comptabilité et croissance : quel financement de la croissance ?).

La journée s'est terminée par le traditionnel débat sur l'intérêt public européen et la façon dont de nouvelles normes de

durabilité doivent permettre de gérer mieux, créer un cercle de confiance et accéder à de nouveaux financements en quantité et en coûts. Dans un premier temps, cinq témoins ont présenté quelques enjeux-clés de ce sujet (connectivité entre l'IASB et l'ISSB ; modèle comptable de l'investissement à impact ; enjeux des normes de durabilité en Europe : défis et solutions ; enjeux du *reporting* de durabilité de l'ISSB). Enfin, un débat s'est instauré autour des propositions techniques des normalisateurs de la Fondation IFRS (IASB et ISSB) et des points de vue réglementaires et politiques de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF), de la Commission européenne et du Parlement européen.

Hyperinflation en Turquie : l'application d'IAS 29 à nouveau d'actualité

La clôture semestrielle 2022 est marquée par l'application des dispositions d'IAS 29 pour les préparateurs de comptes significativement exposés en Turquie, suite à la qualification du pays en économie hyperinflationniste selon les IFRS à compter du 1^{er} avril 2022. Le 16 mars, l'*International Practices Task Force (IPTF)* du *Center for Audit Quality (CAQ)*, référence habituelle pour identifier les pays en hyperinflation, a en effet publié un document de travail intégrant ce pays dans la liste des économies hyperinflationnistes (cf. [DOCTR'in n°185](#) de mars 2022).

La mise en œuvre d'IAS 29 impose de retraiter les états financiers d'une entité dont la monnaie fonctionnelle est déterminée dans une devise hyperinflationniste. Ces dispositions prennent effet à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel l'existence de l'hyperinflation a été identifiée.

Au cas de la Turquie, IAS 29 s'applique donc à compter du 1^{er} janvier 2022 pour les entités clôturant avec l'année civile et ayant comme monnaie fonctionnelle la livre turque, dans le cadre de l'établissement des comptes intermédiaires et annuels. Plus généralement, toutes les périodes comptables incluant le 1^{er} avril 2022 sont concernées par l'application d'IAS 29 pour le retraitement des opérations en Turquie.

Démarche pratique pour retraiter les états financiers individuels de l'entité selon IAS 29

Les retraitements requis par IAS 29 visent à refléter les effets de l'inflation par l'application d'un indice général des prix

(IGP) aux éléments des états financiers n'étant pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la clôture (excluant, de fait, les éléments monétaires qui n'ont pas à être revalorisés, c'est-à-dire l'argent détenu et les éléments à recevoir ou à payer en argent). La norme n'est contraignante dans la sélection de l'IGP qu'en imposant l'utilisation d'un même indice par l'ensemble des entreprises. Au cas de la Turquie, l'IGP à utiliser pour procéder aux réévaluations n'est pas encore identifié et arrêté à date par un consensus de place.

Ainsi, les éléments d'actifs et de passifs non monétaires (par exemple, les stocks, les immobilisations corporelles et incorporelles etc.) doivent être retraités en deux temps :

- à l'ouverture, par l'application de l'IGP entre la date d'entrée dans le patrimoine et la date du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2022 (y compris les capitaux propres mais hors réserves, lesquelles sont obtenues par différence) ;
- à la clôture, par l'application de l'IGP entre l'ouverture ou la date d'entrée (si ultérieure) et le 30 juin 2022 (y compris l'ensemble des composantes des capitaux propres, hors résultat).

Les éléments formant le résultat global (i.e. éléments du résultat net et autres éléments du résultat global) de la période doivent également être revalorisés en appliquant la variation de l'IGP à compter de leur comptabilisation initiale. Les dotations aux amortissements et les variations de stocks doivent être calculées en tenant compte des effets des retraitements IAS 29 opérés aux étapes précédentes sur les immobilisations et les stocks.

Le profit ou la perte sur la position monétaire nette, résultant de l'ensemble

des retraitements précités, est enfin comptabilisé en résultat et doit être présenté séparément. Compte tenu de la complexité des retraitements, il est important de réaliser un contrôle de cohérence pour rationaliser le « sens » de cet impact par rapport à la position monétaire nette.

On peut enfin indiquer qu'IAS 29 sera appliquée dans les comptes individuels établis au 31 décembre 2022 (avec retraitement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2022). Ceci devrait faciliter l'identification des retraitements IAS 29 pour les besoins des comptes consolidés IFRS.

Conversion des comptes de la filiale de la monnaie de fonctionnement à la monnaie de présentation des comptes consolidés IFRS

Pour l'établissement des comptes consolidés IFRS, les états financiers individuels retraités en application d'IAS 29 doivent ensuite être convertis dans la monnaie de présentation du groupe si celle-ci diffère de la monnaie fonctionnelle de l'entité, et ce par application de la méthode du cours de clôture. A ce sujet, il est utile de rappeler qu'une décision de l'IFRS IC de septembre 2018 (prise en lien avec le contexte au Vénézuéla à l'époque, mais qui reste d'actualité sur le fond) est venue préciser les modalités de détermination du taux de clôture lorsqu'une devise est durablement inconvertible.

Conformément à IAS 21, les chiffres consolidés des périodes comparatives présentées dans une monnaie stable (par exemple, l'euro) ne sont pas retraités. Le résultat sur la position monétaire nette (tel que calculé au niveau de l'entité) est par ailleurs maintenu dans les comptes consolidés. Les normes IFRS ne prescrivent toutefois pas, en pratique, à

quel niveau du compte de résultat présenter ce gain ou cette perte. En pratique, on constate que ce résultat est souvent présenté dans le résultat financier.

Enfin, une décision de l'IFRS IC de mars 2020 a entériné le choix de méthode comptable quant à la présentation de l'impact de la revalorisation des éléments non monétaires et des capitaux propres de l'entité entre les réserves (i.e. comptabilisation directement dans les capitaux propres consolidés) d'une part et les autres éléments du résultat global (OCI) d'autre part. Ce choix doit être appliqué de manière cohérente dans le temps et de la même manière pour toutes les entités dont la monnaie de fonctionnement est celle d'une économie hyperinflationniste. Il doit également être mentionné en annexe.

Il convient par ailleurs de noter qu'en cas de cession ultérieure de la filiale turque, l'impact de la revalorisation au titre d'IAS 29 ne sera recyclé en résultat que s'il a été précédemment présenté en autres éléments du résultat global.

Autres points d'attention

Au-delà des conséquences précédemment exposées, la première application d'IAS 29 aux comptes de filiales turques pourra engendrer les effets suivants :

- une réestimation des impôts différés, en application d'IAS 12 et en référence à l'interprétation IFRIC 7, suite à la réévaluation comptable des actifs non monétaires, dans la mesure où celle-ci contribue à renforcer l'écart avec la valeur fiscale de ces derniers (suivant la législation locale applicable) ;
- une révision des tests de dépréciation des actifs non courants réévalués, y compris en cas d'absence d'indices de perte de valeur.

En pratique, l'application d'IAS 29 nécessite de faire appel au jugement de manière importante (nombreuses estimations, fiabilité des informations disponibles, etc.). La norme précise toutefois que la cohérence dans l'application des procédures et l'exercice du jugement d'un exercice à l'autre prime sur l'exacte précision des retraitements opérés dans les états financiers.

Pour les entités détenant des participations significatives en Turquie, il est important d'anticiper la mise en œuvre d'IAS 29 dès à présent, pour être en mesure d'en tirer toutes les conséquences dans les comptes semestriels 2022. En effet, les retraitements s'avèrent complexes et peuvent nécessiter du temps ainsi qu'une forte implication des équipes locales.

Enfin, difficile de documenter que l'impact est, le cas échéant, non significatif, sans avoir fait le calcul (avec quelques simplifications au besoin) !

Afin d'aider nos lecteurs dans la mise en œuvre d'IAS 29 dans la perspective des comptes consolidés semestriels 2022, DOCTR'in présente ci-après un exemple chiffré simplifié.

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 ».

Exemple illustratif :

Les états financiers repris dans cet exemple sont présentés de manière simplifiée à des fins pédagogiques.

Une filiale établit ses états financiers semestriels au 30 juin 2022 en livres turques (sa monnaie fonctionnelle). Elle applique pour la première fois les dispositions d’IAS 29 à compter du 1^{er} janvier 2022. Elle ne détient qu’un seul actif non monétaire (un terrain).

L’évolution de l’IGP est la suivante :

	IGP
En date d’apport du capital	1.00
En date d’acquisition du terrain	1.15
Au 31 décembre 2021	1.30
Au 30 juin 2022	3.20
Moyenne sur le 1 ^{er} semestre 2022	2.80

1^{ère} étape : la filiale établit ses états financiers en livres turques avant retraitements IAS 29.

	Etape 1		
	31 déc. 2021 (publié)	1er jan. 2022 (avant ret.)	30 juin 2022 (avant ret.)
Terrain	65 000	65 000	65 000
Titres	-	-	-
Trésorerie	35 000	35 000	54 000
Total Actif	100 000	100 000	119 000
Capital social	50 000	50 000	50 000
Réserves	-	50 000	50 000
Résultat de l’exercice	50 000	-	19 000
Total Capitaux propres	100 000	100 000	119 000
Provisions et passifs non financiers	-	-	-
Dettes financières	-	-	-
Total Passif	100 000	100 000	119 000
	31 déc. 2021 (publié)	1er jan. 2022 (avant ret.)	30 juin. 2022 (avant ret.)
Chiffre d’affaires	82 000	-	42 000
Charges d’exploitation	(32 000)	-	(23 000)
Résultat net	50 000	-	19 000

2^{ème} étape : la filiale retraite les éléments non monétaires du bilan d’ouverture (terrain) et le capital social de l’évolution de l’IGP entre leur date d’entrée dans le patrimoine et le 1^{er} janvier 2022. Les réserves sont obtenues par différence pour équilibrer le bilan.

Etape 2.1

1er jan. 2022
(après ret.)

Terrain	73 478	= 65 000 * (1.30 / 1.15)
Titres	-	
Trésorerie	35 000	
Total Actif	108 478	
Capital social	65 000	= 50 000 * (1.30 / 1.00)
Réserves	43 478	
Résultat de l'exercice	-	
Total Capitaux propres	108 478	
Provisions et passifs non financiers	-	
Dettes financières	-	
Total Passif	108 478	

A la clôture de l'exercice, la filiale retraite les éléments non monétaires revalorisés à l'étape précédente (terrain) et les capitaux propres (capital social et réserves) de l'évolution de l'IGP entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 2022. Le résultat de la période n'est pas retraité à ce stade.

Etape 2.2

30 juin 2022
(après ret. sur
bilan de
clôture)

Terrain	180 870	= 73 478 * (3.20 / 1.30)
Titres	-	
Trésorerie	54 000	
Total Actif	234 870	
Capital social	160 000	= 65 000 * (3.20 / 1.30)
Réserves	107 023	= 43 478 * (3.20 / 1.30)
Résultat de l'exercice	19 000	
Total Capitaux propres	286 023	
Provisions et passifs non financiers	-	
Dettes financières	-	
Total Passif	286 023	

La filiale retraite ensuite les éléments de résultat de la période, par application de la variation entre l'indice moyen sur le premier semestre 2022 et le 30 juin 2022.

L'utilisation d'un indice de prix moyen sur la période n'est possible que dès lors que l'activité n'est pas saisonnière et que l'évolution de l'indice est régulière sur la période considérée.

Étape 2.3

30 juin 2022
(après ret. sur
le P&L)

Chiffre d'affaires	48 000	= 42 000 * (3.20 / 2.80)
Charges d'exploitation	(26 286)	= (23 000) * (3.20 / 2.80)
Résultat net	21 714	

La filiale comptabilise enfin la perte sur la position monétaire nette permettant d'équilibrer le bilan suite à l'ensemble des étapes précédentes et la présente séparément au compte de résultat.

Étape 2.4

30 juin 2022
(après compta.
gain/perte sur
position nette)

Terrain	180 870
Titres	-
Trésorerie	54 000
Total Actif	234 870

Capital social	160 000	
Réserves	107 023	
Résultat de l'exercice	(32 154)	= 234 870 - 160 000 - 107 023
Total Capitaux propres	234 870	
Provisions et passifs non financiers	-	
Dettes financières	-	
Total Passif	234 870	

30 juin 2022
(après compta.
gain/perte sur
position nette)

Chiffre d'affaires	48 000	
Charges d'exploitation	(26 286)	
Gain / Perte sur position monétaire	(53 868)	= (32 154) - 48 000 - (26 286)
Résultat net	(32 154)	

Pour les besoins des comptes consolidés du groupe établis en euros, les actifs, passifs, capitaux propres, produits et charges issus de la liasse de consolidation de la filiale sont ensuite convertis au cours de clôture de l'exercice concerné (i.e. 30 juin 2022).

Finalisation du nouveau pilier de durabilité de l'EFRAG et lancement de la consultation publique sur le premier jeu de projets d'ESRS

Après son installation en mars 2022, le *Sustainability Reporting Board* (SRB) de l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) s'est réuni trois fois au cours du mois d'avril afin de nommer les membres du nouveau *Sustainability Reporting Technical Expert Group* (SR TEG) de l'EFRAG, mais également de préparer et de valider le lancement de la consultation publique sur les futures normes européennes d'informations sur la durabilité (*European Sustainability Reporting Standards* ou ESRS) au travers de la publication d'une enquête et d'exposés-sondages.

Constitution du SR TEG

Le 25 avril, la composition du SR TEG a ainsi été officiellement annoncée, ce qui constitue une dernière étape importante dans le cadre de la réforme de l'EFRAG au regard de l'intégration d'un nouveau pilier sur la durabilité. Le SR TEG est composé de 22 membres venant de 11 pays différents et ayant des profils variés, avec un équilibre atteint au global.

Le rôle du SR TEG sera de rendre des avis techniques auprès du SRB sur les projets de normes ESRS. Pour développer ces projets, le SR TEG s'appuiera sur des groupes de travail composés d'experts et prendra avis auprès de panels consultatifs. Dans l'immédiat, le SR TEG va largement s'appuyer sur les travaux réalisés à date par la PTF-ESRS (laquelle avait été constituée en juin 2021 et avait pris la suite de la PTF-NFRS, constituée en juillet

2020). Celle-ci s'est d'ailleurs réunie pour la dernière fois en plénière les 25 et 26 avril.

Le SRB de l'EFRAG aura quant à lui la responsabilité finale du contenu des projets de normes et des projets d'amendements avant de les soumettre, en tant qu'avis technique, à la Commission européenne. Ces avis seront ensuite adoptés par la Commission par le biais d'actes délégués (après une possible nouvelle période de consultation publique).

Lancement de la consultation publique sur le premier jeu de projets d'ESRS

Un calendrier contraint nécessitant un *due process* spécifique

Conformément au calendrier prévu par le projet de directive CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) d'avril 2021 (dont le texte final est attendu d'ici à la fin du premier semestre 2022), l'EFRAG doit remettre à la Commission européenne un premier jeu de projets de normes au plus tard le 15 novembre 2022.

Compte tenu de ce calendrier particulièrement contraint, la consultation publique lancée le 29 avril durera 100 jours (soit 20 jours de moins que ce qui est normalement prévu par les *Sustainability Reporting Due Process Procedures* de l'EFRAG) et s'achèvera le 8 août 2022. De nombreux événements d'échange avec les parties prenantes (« *outreach* ») seront organisés par l'EFRAG d'ici là.

Si, suite à la finalisation de la Directive, le calendrier pour l'adoption du premier jeu d'ESRS sous forme d'actes délégués devait être modifié pour offrir davantage de flexibilité, l'EFRAG pourrait envisager de ramener sa période de consultation publique à la période normale de 120 jours.

Dans ce contexte, et malgré sa constitution très récente, le SRB a décidé de lancer la

consultation publique sur la base d'exposés-sondages préparés sous la seule responsabilité de la PTF-ESRS. Ainsi, le SRB n'a pas eu le temps d'examiner les projets de normes ou d'en discuter et n'a donc, à ce jour, pris aucune position officielle sur leur contenu. Néanmoins, la note de présentation (disponible [ici](#)) de la consultation publique indique que le SRB a examiné et approuvé les questions posées aux parties prenantes dans le cadre de cette consultation. Ainsi, le SRB et le SR TEG de l'EFRAG examineront les exposés-sondages parallèlement à la consultation publique.

Toujours dans ce contexte de *due process* nécessairement accéléré, le SRB a également décidé d'avancer sur trois sujets clés parallèlement à la consultation publique :

- la finalisation des bases de conclusions relatives aux projets de normes ESRS : une mise à disposition aux parties prenantes sera faite au plus tard à la fin du mois de mai ;
- la conduite d'une analyse coûts / bénéfices afin de permettre au SRB, avec l'appui du TEG, de rendre un avis technique exhaustif à la Commission européenne conformément au projet de CSRD ;
- la rédaction d'un guide pour les besoins du *reporting* électronique.

Principales caractéristiques des projets de normes ESRS

Les exposés-sondages ont été préparés sur la base de la proposition législative au titre de la CSRD datant d'avril 2021. Comme indiqué précédemment, le processus législatif est toujours en cours et devrait aboutir d'ici quelques semaines, soit après le lancement de la consultation publique de l'EFRAG. En pratique, tout

changement adopté dans la version finale de la CSRD devra être reflété dans les projets de normes finaux approuvés par le SRB de l'EFRAG et soumis à la Commission européenne en novembre 2022.

Par ailleurs, en plus de tenir compte de la législation européenne et des initiatives existantes découlant du *Green Deal* européen (par exemple, les informations à fournir au titre de l'article 8 du règlement Taxonomie verte), les exposés-sondages tiennent compte des initiatives européennes et internationales en matière de durabilité :

- les enseignements ont été tirés suite à l'application de la directive NFRD (texte dont la transposition en France est reflétée aujourd'hui au travers des Déclarations de Performance Extra-Financière publiées par les entreprises concernées) ;
- la PTF-ESRS a également tenu compte à la fois :
 - des référentiels existants et déjà largement appliqués (comme celui de la *Task Force on Climate-Related Financial Disclosures* ou TCFD, cf. annexe 4 de la note de présentation de la consultation publique disponible [ici](#)) ; et
 - des projets lancés concomitamment ou presque à d'autres niveaux, en particulier par l'ISSB. Un mapping entre les deux exposés-sondages de l'ISSB (cf. [DOCTR'in n°185](#) de mars 2022) et les projets de normes ESRS 1 sur les dispositions générales et ESRS E1 sur le climat est également mis à disposition des parties prenantes (cf. annexe 5, disponible [ici](#)).

Les projets de normes soumis à la consultation publique de l'EFRAG représentent ainsi la meilleure appréciation, par la PTF-ESRS, du bon équilibre entre la consolidation des meilleures pratiques observées à date en termes de rapports sur la durabilité tels que publiés par les grandes entreprises, et l'objectif de la Commission européenne tel que défini dans la proposition de CSRD, à savoir améliorer la qualité des rapports sur la durabilité en Europe suffisamment rapidement pour qu'ils puissent soutenir son plan en faveur d'une économie et d'une finance plus vertes.

En pratique, les exposés-sondages publiés le 29 avril dernier sont au nombre de 13 et s'appuient notamment sur les documents de travail publiés par la PTF-ESRS entre janvier et mars 2022 (cf. [DOCTR'in n°185](#) de mars 2022), même si ces documents ont été largement revus compte tenu des débats en plénière et des interactions avec les groupes d'experts.

L'architecture des normes ESRS repose sur une combinaison tridimensionnelle, avec :

- trois strates d'informations complémentaires, destinées à couvrir les informations :
 - communes à toutes les entreprises (« *sector agnostic* ») ;
 - propres aux seules entreprises d'un même secteur (« *sector specific* ») ; et
 - spécifiques à chaque entité, sur la base de ce qui lui est proprement matériel (« *entity specific* »).

Les deux premières strates permettront ainsi une comparabilité trans- et intra-sectorielle, quand la dernière strate permettra à chaque entité de maîtriser son analyse de matérialité et sa

narration, en choisissant les informations réellement pertinentes pour elle – de manière dûment justifiée, surtout lorsqu'il s'agira d'omettre des informations *a priori* requises par les deux premières strates (logique de « *comply or explain* » avec mise en œuvre d'une présomption de matérialité réfutable). La strate d'informations relatives aux entreprises d'un secteur d'activité donné ne sera couverte que dans le cadre du 2^{ème} jeu de projets de normes sur lequel l'EFRAG doit encore travailler ;

- couvrant trois cycles fondamentaux du reporting (« *reporting areas* ») que sont :
 - la stratégie (intégration des aspects « durables » dans la stratégie générale, organisation de la gouvernance sur les sujets développement durable et process et résultat de l'analyse de double matérialité) ;
 - la mise en œuvre opérationnelle (politiques et procédures, plans d'action et ressources) ; et
 - la mesure de la performance (passée et trajectoire future jusqu'à atteinte des objectifs) ;
- et l'ensemble des catégories de facteurs ESG que sont :
 - les aspects environnementaux, organisés selon les objectifs environnementaux de la « Taxonomie verte », les objectifs climatiques d'adaptation et d'atténuation étant couverts par une seule norme, ESRS E1 (exposé-sondage disponible [ici](#)). Les autres normes environnementales sont : ESRS E2 sur la pollution (disponible [ici](#)), ESRS E3 sur l'eau et les

ressources marines (disponible [ici](#)), ESRs E4 on sur la biodiversité et les écosystèmes (disponible [ici](#)) et ESRs E5 on sur l'économie circulaire (disponible [ici](#)) ;

- les aspects humains et sociétaux, couvrant toutes les dimensions possibles, des droits du travail aux droits humains les plus larges, organisés par catégories de population concernées : ESRs S1 sur les employés (exposé-sondage disponible [ici](#)), ESRs S2 sur les travailleurs de la chaîne de valeur (disponible [ici](#)), ESRs S3 sur les communautés locales (disponible [ici](#)) et ESRs S4 sur les consommateurs finaux (disponible [ici](#)) ;
- et les aspects de gouvernance, ceux-ci étant conçus largement pour inclure l'éthique des affaires, les aspects d'organisation et de capital immatériel. Ces sujets sont traités au travers de deux exposés-sondages : ESRs G1 sur la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne (disponible [ici](#)) et ESRs G2 sur le code de conduite (disponible [ici](#)).

Les projets de normes publiés sur les sujets ESG (« *topical standards* ») couvrent des informations à fournir communes à toutes les entreprises.

Dans le cadre de cette architecture, les « *cross-cutting standards* », ou normes transverses, qui sont finalement au nombre de deux, présentent des dispositions générales trouvant à s'appliquer à tous les sujets relatifs à la durabilité, à la fois ceux communs à toutes les entreprises et ceux spécifiques à un secteur d'activité donné : ESRs 1, Principes généraux (disponible [ici](#)) et ESRs 2, Informations à fournir à

caractère général, sur la stratégie, la gouvernance et l'analyse de matérialité (disponible [ici](#)).

Sur le fond, l'architecture des projets de normes ESRs cherche à atteindre un équilibre entre le besoin d'améliorer de manière significative la qualité des informations communiquées sur la durabilité, les attentes croissantes des parties prenantes – les utilisateurs en particulier, et le fait de ne pas exiger trop des préparateurs. En pratique, cette architecture vise à atteindre cet équilibre en s'appuyant sur l'articulation centrale entre :

- d'une part, des exigences en termes d'informations à fournir prescrites par les ESRs ; et
- d'autre part, l'importance capitale de l'évaluation, par l'entité, de ses impacts, risques et opportunités significatifs.

En pratique, la combinaison de ces deux éléments est conçue pour s'assurer que l'entité donnera, *in fine*, des informations sur l'ensemble de ses impacts, risques et opportunités significatifs. Ainsi, c'est en réalisant une analyse de matérialité à son niveau que l'entité sera en mesure d'identifier, parmi la liste des informations à fournir de manière obligatoire prévues par les différentes normes, celles qui sont pertinentes pour sa situation spécifique, c'est-à-dire celles qui permettent de couvrir ses impacts, ses risques et ses opportunités significatifs.

Enfin, ce n'est qu'ultérieurement que l'EFRAG présentera, pour appel à commentaires également, des normes applicables aux PME concernées par le champ d'application de la CSRD (à confirmer), conformément à l'approche en deux temps prévue par le projet de texte d'avril 2021.

Modalités pratiques de la consultation publique

La consultation publique est organisée afin de recueillir les commentaires des parties prenantes sur trois aspects clés des exposés-sondages :

- la pertinence (i) de l'architecture proposée, (ii) de la mise en œuvre des principes de la CSRD et (iii) du contenu général de chaque exposé-sondage ;
- les options possibles pour prioriser / introduire progressivement l'application des ESRS ;
- l'adéquation de chaque disposition applicable en matière d'information à fournir requise par chaque projet de norme.

Ainsi, la consultation publique est organisée au travers de trois sections auxquelles il est possible d'accéder et de répondre de manière indépendante :

- une section relative au contenu général des exposés-sondages ;
- une section relative à la priorisation / application progressive des ESRS ;
- une section relative à l'adéquation des dispositions applicables en matière d'informations à fournir.

Afin de faciliter la navigation au sein des différentes parties de la consultation, ces trois sections sont déclinées dans un menu organisé en chapitres comme suit :

- 1A. Pertinence d'ensemble des exposés-sondages relatifs aux ESRS – Architecture (disponible [ici](#)) ;
- 1B. Pertinence d'ensemble des exposés-sondages relatifs aux ESRS – Mise en œuvre des principes de la CSRD (disponible [ici](#)) ;
- 1C. Pertinence d'ensemble des exposés-sondages relatifs aux ESRS –

Contenu des exposés-sondages (disponible [ici](#)) ;

- 2. Priorisation / application progressive (disponible [ici](#)) ;
- 3A. Adéquation des dispositions applicables en matière d'informations à fournir – « *Cross cutting standards* » (disponible [ici](#)) ;
- 3B. Adéquation des dispositions applicables en matière d'informations à fournir – normes environnementales (disponible [ici](#)) ;
- 3C. Adéquation des dispositions applicables en matière d'informations à fournir – normes sociales (disponible [ici](#)) ;
- 3D. Adéquation des dispositions applicables en matière d'informations à fournir – normes sur la gouvernance (disponible [ici](#)).

Les répondants sont vivement encouragés à répondre en totalité aux sections 1 et 2. En raison de la nature exhaustive de la section 3, les répondants sont invités à choisir de manière sélective les informations à fournir requises par les normes qu'ils souhaitent commenter.

Les répondants doivent fournir leurs réponses aux questions de la consultation publique en utilisant l'enquête en ligne (utilisation par l'EFRAG de l'outil de consultation publique de la Commission européenne, *EU Survey*, pour lequel il faut au préalable créer un mot de passe). Les commentaires additionnels, peuvent être envoyés sous forme de lettres de commentaires (de préférence en les téléchargeant sur l'outil d'enquête).

DOCTR'in présentera dans un prochain numéro une analyse détaillée des exposés-sondages relatifs à ce premier jeu de normes ESRS.

La Doctrine au quotidien

Publications

Nouveau cahier technique sur IFRS 16 !

La Doctrine Mazars vient de publier un nouveau cahier technique en 80 questions / réponses qui rassemble et présente de manière pédagogique l'ensemble des connaissances nécessaires à la comptabilisation des contrats de location.

Depuis l'entrée en vigueur d'IFRS 16 le 1^{er} janvier 2019, la comptabilisation des contrats de location a continué d'évoluer sous l'effet d'amendements et de clarifications, parfois très structurantes, apportées par l'IFRS IC. Derrière l'apparente simplicité de cette norme, se cachent en réalité un certain nombre de difficultés d'application, dont un recours significatif au jugement et des interactions parfois complexes avec les autres normes du référentiel IFRS.

Ce cahier se veut ainsi être un outil utile au plus grand nombre. Vous y retrouverez de nombreux focus sur des cas particuliers pour vous aider dans votre réflexion. Il sera par ailleurs prochainement disponible en anglais.

Pour le télécharger, cliquer [ici](#).

Manifestations

Séminaires « Club Actualité des normes IFRS »

Les prochaines 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 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.

Conférence IMA France sur les normes européennes d'informations sur la durabilité – point d'avancement

Le 18 mai, Maud Gaudry, Associée du département *Sustainability* de Mazars, co-animera un webinaire organisé par IMA France pour faire un point d'avancement sur les normes européennes d'informations sur la durabilité (ESRS) suite à la consultation publique qui vient d'être lancée.

Pour s'inscrire, cliquer [ici](#).

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 :

Maud Gaudry, Aurélie Guenneguez, Vincent
Guillard, Carole Masson, Cédric Tonnerre 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 2 mai 2022.

© MAZARS – avril 2022 – Tous droits réservés

A propos de Mazars

Mazars est un groupe international et intégré spécialisé dans l'audit, la fiscalité et le conseil ainsi que dans les services comptables et juridiques*. Présents dans plus de 90 pays et territoires à travers le monde, nous nous appuyons sur l'expertise de plus de 44 000 professionnels – plus de 28 000 au sein de notre *partnership* intégré et plus de 16 000 via « Mazars North America Alliance » – pour accompagner les clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

*Dans les pays où les lois en vigueur l'autorisent.

www.mazars.fr