



DOCTR'in

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

Sommaire

02	Edito
02	Brèves IFRS
08	Brèves Europe
09	Brèves France
10	Normes et interprétations applicables au 31 décembre 2022
13	La remise tant attendue par l'EFRAG à la Commission européenne du premier jeu de projets de normes ESRS
19	La Doctrine au quotidien

Edito

La clôture 2022 approchant, nous vous présentons, comme à l'habitude à cette période de l'année, un panorama des nouveaux textes applicables au 31 décembre. Pas de texte majeur cette année encore, mais des informations à fournir sur l'impact des normes publiées par l'IASB mais non encore entrées en vigueur, notamment pour les assureurs compte tenu de l'entrée en vigueur de la norme IFRS 17 à compter du 1^{er} janvier 2023.

Ce mois-ci, c'est une nouvelle fois sur le front du *reporting* extra-financier que l'actualité a été la plus riche. Le 22 novembre, une semaine jour pour jour après le vote du *Sustainability Reporting Board*, l'EFRAG a en effet remis à la Commission européenne les premiers projets de normes européennes d'information en matière de durabilité (*European Sustainability Reporting Standards* ou ESRS), posant les bases d'un langage standardisé commun pour traiter des questions de durabilité à travers l'Europe, tel que requis par la *Corporate Sustainability Reporting Directive* qui sera publiée au Journal Officiel de l'Union européenne au début du mois de décembre.

Brèves IFRS

Goodwill and Impairment : l'IASB vote en faveur du maintien du modèle de dépréciation

Lors de sa réunion de novembre 2022, l'IASB (*International Accounting Standards Board*) a discuté à nouveau de la question de savoir s'il fallait conserver le modèle de dépréciation uniquement ou s'il fallait au contraire envisager de réintroduire l'amortissement du *goodwill*.

Faute de preuves convaincantes qui justifieraient le passage d'un modèle à l'autre, le *Board* a provisoirement décidé de maintenir son opinion préliminaire de conserver le modèle de dépréciation pour la comptabilisation ultérieure du *goodwill*.

L'IASB sera invité, lors de sa réunion de décembre prochain, à décider s'il convient de faire passer le projet *Goodwill and Impairment* de la phase de recherche à une phase de normalisation.

Proposition d'amendement complémentaire à IFRS 9 et clôture de la phase 1 de la PIR IFRS 9

Lors de sa réunion de novembre 2022, l'IASB a poursuivi ses discussions sur le projet d'amendement à IFRS 9 dans le cadre de la phase 1 de l'évaluation *a posteriori* de la norme IFRS 9 (pour une information complète sur la *Post-Implementation Review* d'IFRS 9 – Phase 1, cf. [DOCTR'in n°180](#) d'octobre 2021).

Les décisions du *Board* de novembre portent sur les sujets suivants :

- l'application du test SPPI aux actifs contractuellement liés (« CLI ») ;
- l'ouverture d'une option comptable pour la décomptabilisation d'un passif financier d'une entité effectuant un transfert de trésorerie par virement électronique ;
- la clôture de la phase 1 de la PIR IFRS 9.

Actifs de dette contractuellement liés (« CLI »)

Lors de sa réunion de septembre 2022, l'IASB avait provisoirement décidé d'amender la norme IFRS 9 afin de clarifier l'application du test « SPPI » aux actifs de dettes. Ces amendements porteraient sur les principes généraux du test SPPI, sur les actifs de dette sans recours et sur les actifs « CLI » (cf. [DOCTR'in n°190](#) de septembre 2022).

S'agissant des actifs CLI, l'IASB a décidé lors de sa réunion de novembre 2002 de clarifier la manière dont l'analyse doit être conduite dans le cas où une entité, ayant cédé des créances à un véhicule (*Special Purpose Vehicle* ou SPV), conserve une exposition économique aux créances cédées, par exemple sous la forme de la souscription d'une part de dette subordonnée émise par le SPV. Dans ce cas, l'exposition conservée par le cédant ne devrait pas être prise en compte pour déterminer si les instruments de dette émis par le SPV doivent être qualifiés de CLI. Du point de vue d'un détenteur de dette du SPV, qui ne serait pas l'entité ayant cédé les créances, cela signifie que l'analyse CLI ne serait pas applicable à condition qu'il n'y ait pas d'autres instruments émis par le SPV. Dès lors, l'entité pourvoyeuse du financement externe devrait appliquer la *guidance* relative aux actifs de dette sans recours pour déterminer si l'actif de dette qu'elle détient peut ou non être qualifié comme SPPI.

Ouverture d'une option comptable pour la décomptabilisation d'un passif financier d'une entité effectuant un transfert de trésorerie par virement électronique

Pour rappel, ce sujet avait initialement fait l'objet d'une décision provisoire de l'IFRS IC, le comité d'interprétation des normes IFRS, en septembre 2021, relative

à la date à laquelle une créance pouvait être décomptabilisée lorsqu'elle faisait l'objet d'un règlement par virement électronique. La question était de savoir si la date de décomptabilisation correspondait à la date d'initiation du transfert des fonds par le débiteur ou à la date de règlement de la créance. La décision provisoire de l'IFRS IC concluait que :

- la date de décomptabilisation de la créance correspond à la date d'expiration des droits aux flux de trésorerie, qui dépend de l'environnement contractuel et juridique de l'entité ;
- la date de comptabilisation de la trésorerie reçue correspond à la date de règlement de la créance (« *settlement date* »), c'est-à-dire la date à laquelle les fonds sont effectivement disponibles sur le compte bancaire de l'entité ;
- lorsque la date de décomptabilisation de la créance est antérieure à la date de comptabilisation de la trésorerie, une créance sur la banque doit être reconnue.

Devant les réactions mitigées des parties prenantes, l'IASB avait décidé en septembre 2022 de ne pas entériner la décision provisoire de l'IFRS IC, mais d'envisager un amendement mineur à la norme IFRS 9 pouvant être intégré aux amendements issus de l'exploitation de la phase 1 de la PIR IFRS 9.

Après avoir confirmé cette orientation lors de sa réunion d'octobre 2022, l'IASB a précisé, lors de sa réunion de novembre 2022, les dispositions de l'amendement envisagé.

Ces dispositions prévoient **d'ouvrir une option comptable** permettant à une entité initiant un paiement en règlement d'un passif financier de **décomptabiliser ce**

passif avant la date de règlement effectif de ce passif (« *settlement date* »), c'est-à-dire avant la date à laquelle la trésorerie est effectivement mise à disposition de son créancier.

Cette option serait autorisée pour une entité émettrice d'un paiement :

- uniquement lorsque le paiement s'effectue sous la forme d'un transfert de fonds par virement électronique ;
- lorsque les trois critères suivants sont cumulativement respectés :
 - l'instruction de paiement émise par l'entité n'est pas réversible ou révocable par celle-ci ;
 - l'entité n'a plus accès à la trésorerie permettant de mettre en œuvre le paiement ;
 - le risque de non-exécution du paiement est non significatif, ce qui suppose (i) une période relativement courte entre la date d'initiation du transfert des fonds et la date de règlement de la créance, correspondant au délai usuel de la plateforme de paiement utilisée (afin de minimiser le risque de défaut de l'entité émettrice du paiement pendant cette période) et (ii) une exécution du virement reposant sur un processus administratif standard (afin de permettre à l'entité d'avoir une assurance raisonnable sur la bonne fin du transfert et la réception de la trésorerie par son destinataire).

Il conviendra naturellement de suivre la rédaction de cet amendement pour voir si des éléments complémentaires issus des réflexions de l'IFRS IC (par exemple concernant la date de décomptabilisation de la créance ou la date de

comptabilisation de la trésorerie) seront introduits par le *Board*.

Clôture de la phase 1 de la PIR IFRS 9

L'IASB a finalisé l'exploitation des réponses reçues dans le cadre de la phase 1 de la PIR IFRS 9 et a provisoirement décidé :

- de ne pas modifier la norme IFRS 9 sur les sujets de :
 - présentation des variations de valeur du risque de crédit propre sur les passifs financiers désignés à la juste valeur sur option ;
 - présentation et d'évaluation des passifs financiers.
- de clore la phase 1 de la PIR IFRS 9 en demandant au *staff* de préparer un rapport récapitulatif des différentes réponses apportées par l'IASB lors de cette phase ;
- de fixer à 120 jours, dans le cadre de son *due process*, la période de commentaires consécutive à la publication de l'exposé-sondage relatif aux amendements proposés à la norme IFRS 9 et IFRS 7.

Pilier Deux de l'OCDE : l'IASB propose des modifications de portée restreinte à IAS 12, en mode accéléré

Lors de sa réunion du mois de novembre, l'IASB a décidé d'ajouter à son programme de travail un projet d'amendement accéléré et de portée limitée à la norme IAS 12 - *Impôts sur le résultat*.

L'objectif de cet amendement serait de répondre aux préoccupations des parties prenantes concernant les répercussions de l'entrée en vigueur des règles du Pilier Deux (*Pillar Two model rules*), sur la comptabilisation des impôts différés.

Les règles du Pilier Deux, publiées par l'OCDE en décembre 2021, définissent le

champ d'application des règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (règles GloBE) et devraient servir de base à l'instauration, à compter de 2023, d'un taux d'imposition minimum de 15% pour les entreprises multinationales (EMN).

Au terme de sa réunion de novembre, l'IASB a provisoirement décidé d'introduire :

- une exception temporaire (i.e. l'exception s'appliquerait jusqu'à ce que l'IASB la supprime ou la rende permanente) à la comptabilisation des impôts différés résultant de la mise en œuvre de ces règles du Pilier Deux, qui entrerait en vigueur dès la publication de l'amendement définitif ; et
- des exigences d'information ciblées , qui seraient applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023.

La publication d'un exposé-sondage est ainsi attendu en janvier 2023, avec une période de commentaires de 60 jours, en raison de la nature accélérée du projet, et sous réserve de l'approbation par le Comité de surveillance de la procédure officielle (*Due Process Oversight Committee*). L'IASB a pour objectif de finaliser rapidement cet amendement à IAS 12 (au deuxième trimestre de 2023).

7^{ème} compilation des agenda decisions de l'IFRS IC

Le 2 novembre, la Fondation IFRS a publié la 7^{ème} compilation des *agenda decisions* de l'IFRS *Interpretations Committee* (IFRS IC) prises entre mai et avril 2022. Cette compilation est disponible [ici](#).

Les décisions reprises dans cette compilation concernent les sujets suivants :

- IFRS 2 et IAS 32 : comptabilisation de bons de souscription (warrants) au moment de l'acquisition d'un SPAC par

une entité opérationnelle (cf. [DOCTR'in n°191](#) d'octobre 2022) ;

- IFRS 9 et IFRS 16 : comptabilisation de concessions de loyers chez le bailleur (cf. [DOCTR'in n°191](#) d'octobre 2022) ;
- IFRS 15 : qualification d'un distributeur de logiciels (*IT reseller*) en tant qu'agent ou principal (cf. [DOCTR'in n°187](#) de mai 2022) ;
- IFRS 17 : transfert de couverture d'assurance en vertu d'un groupe de contrats de rente (cf. [DOCTR'in n°189](#) de juillet-août 2022) ;
- IFRS 17 : contrats d'assurance multidevises (cf. [DOCTR'in n°191](#) d'octobre 2022) ;
- IAS 32 : classement en dettes ou en capitaux propres des titres de capital souscrits par les investisseurs d'un SPAC (cf. [DOCTR'in n°189](#) de juillet-août 2022) ;
- IAS 37 : crédits négatifs pour les véhicules à faibles émissions (cf. [DOCTR'in n°189](#) de juillet-août 2022).

Annonces de l'ISSB lors de la COP27 : réalisation d'un premier bilan et conclusion de nouveaux accords et partenariats

La 27^{ème} conférence des Parties à la convention-cadre des Nations Unies sur les changements climatiques (COP27) qui s'est tenue à Charm El-Cheikh en novembre, a été l'occasion d'effectuer un **premier bilan** du chemin parcouru par l'ISSB (*International Sustainability Standards Board*) depuis sa création l'an dernier lors de la COP26 à Glasgow :

- finalisation de la constitution de son *Board*, regroupant désormais les 14 membres prévus par la Constitution de la Fondation IFRS ;

- implantation de bureaux dans différentes zones géographiques, et en particulier à Francfort et à Montréal pour héberger les fonctions clés ;
- consolidation au sein de la Fondation IFRS du *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB) et de la *Value Reporting Foundation* (VRF), la VRF étant elle-même déjà une consolidation relativement récente du *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) et de l'*International Integrated Reporting Council* (IIRC) ;
- création de comités consultatifs, notamment un groupe de travail juridictionnel rassemblant des représentants des États-Unis, de la Chine, du Japon, du Royaume-Uni et de l'Union européenne, avec pour principal objectif d'avoir une « *global baseline* » côté ISSB permettant autant que possible l'interopérabilité avec les autres initiatives en termes de normalisation de *reporting* de durabilité ;
- publication de deux projets de normes IFRS S1, *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information* et IFRS S2, *Climate-related Disclosures*, soumis à consultation publique (cf. analyse des commentaires reçus dans [DOCTR'in n°190](#) d'octobre 2022), avec un objectif de publication des normes définitives dès que possible en 2023.

Le communiqué de presse est accessible [ici](#).

Par ailleurs, l'ISSB a profité de cet événement pour procéder aux annonces suivantes :

- conclusion d'un **accord avec le CDP**, une organisation qui publie des données sur l'impact environnemental des plus grandes entreprises, qui

prévoit d'intégrer les exigences de *reporting* climatique de l'ISSB dans les demandes de données collectées auprès des entreprises contributrices (soit environ 18 700 à travers le monde) et ce, dès l'exercice 2024 (communiqué de presse accessible [ici](#)) ;

- soutien politique **de nombreuses juridictions africaines** pour une adoption des normes d'information sur la durabilité de l'ISSB, le *Financial Reporting Council* du Nigéria ayant déjà annoncé qu'elles seraient adoptées dès leur publication en 2023 (communiqué de presse accessible [ici](#)) ;
- création d'un **nouveau cadre de partenariat**, signé par 20 organisations publiques et privées, pour accompagner les parties prenantes, en particulier les préparateurs et les investisseurs, dans le cadre d'une future application des normes de l'ISSB ;
- **collaboration étroite avec l'EFRAG** (*European Financial Reporting Advisory Group*), le conseiller technique de la Commission européenne, et **IOSCO** (*International Organization of Securities Commissions*), l'association de régulateurs des marchés mondiaux des valeurs mobilières (communiqué de presse accessible [ici](#)).

Projets de normes IFRS sur les informations à fournir sur la durabilité : poursuite des redélibérations au sein de l'ISSB

Lors de ses différentes réunions de novembre, l'ISSB a poursuivi ses redélibérations sur le contenu des futures normes IFRS S1, *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information* et IFRS S2, *Climate-related Disclosures*, après avoir (i) analysé les réponses reçues à l'occasion de la consultation publique achevée fin juillet et

(ii) déjà pris un certain nombre de décisions importantes au cours du mois d'octobre (cf. synthèse présentée dans [DOCTR'in n°190](#) d'octobre 2022).

Les comptes-rendus des réunions de l'ISSB sont disponibles [ici](#) (communiqué de presse du 1^{er} novembre), [ici](#) (*ISSB Update* supplémentaire pour la réunion du 1^{er} au 3 novembre) et [ici](#) (*ISSB Update* pour la réunion des 15 et 16 novembre).

Projet de norme IFRS S1 sur les exigences générales au titre des informations à fournir sur la durabilité

Les discussions menées au sein du *Board* ont abouti aux principales décisions suivantes (qui restent provisoires à ce stade) :

- confirmation de la nécessité de s'appuyer sur des éléments de guidance autres que ceux fournis par l'ISSB pour identifier les risques et opportunités liés à la durabilité et les informations à fournir à ce titre, même si l'ISSB a apporté quelques modifications à l'approche qui avait été développée dans l'exposé-sondage. Ainsi, en particulier, une entreprise :
 - devra prendre en compte les normes du *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB) – en cela les redélibérations de novembre n'entraînent pas de changement ; et
 - pourra prendre en compte le cadre fourni par le *Climate Disclosure Standards Board* (CDSB), notamment sur les thèmes de la biodiversité et de l'eau, ce qui représente un changement par rapport à l'exposé-sondage ;
- nécessité d'amender le projet de norme IFRS S1 pour limiter les exigences de retraitement de l'information comparative – en cas de changement

dans les estimations – aux seules données de l'exercice comparatif précédent qui ont été présentées lors de cet exercice. Les entreprises seraient ainsi exemptées de retraiter les données prospectives communiquées l'année précédente. Des exemples illustratifs seront fournis à cet effet pour guider les émetteurs dans l'application de ces dispositions et la présentation des impacts ;

- maintien de l'obligation de publier les informations financières relatives à la durabilité au moment de la publication des états financiers, l'ISSB prévoyant toutefois d'intégrer une mesure transitoire afin d'autoriser, sur une période courte dont la durée reste à définir, un différé de publication (jusqu'à la publication des résultats semestriels).

Projet de norme IFRS S2 sur les informations à fournir sur le climat

S'agissant des informations à fournir sur la résilience de l'entreprise face aux risques climatiques, les redélibérations de l'ISSB en novembre ont abouti aux principales décisions (provisoire) suivantes :

- confirmation de l'obligation de s'appuyer sur une analyse de scénarios liés au climat pour évaluer la résilience de l'entreprise face aux risques climatiques, une telle résilience incluant une résilience au plan stratégique et au plan opérationnel ;
- retrait de la proposition contenue dans l'exposé-sondage de pouvoir avoir recours à des méthodes ou techniques alternatives pour évaluer cette résilience ;
- clarification de la façon de procéder à cette évaluation *via* l'ajout d'une obligation d'utiliser une méthode d'analyse de *scenarios* liés au climat qui

soit adaptée aux circonstances spécifiques de l'entreprise, notamment celles propres à son secteur et à son implantation géographique ;

- obligation de tenir compte, *a minima*, d'un socle transverse d'aspects qualitatifs.

L'ISSB va désormais travailler à l'identification de critères à considérer dans le choix de ces *scenarios*. De la *guidance* spécifique sera développée à cet effet sur la base de celle de la *Task-Force on Climate-related Disclosures* (TCFD) et éventuellement d'autres initiatives ou cadres de référence qui restent à définir. S'agissant des informations à fournir par l'entreprise sur sa stratégie et sa prise de décision, y compris ses plans de transition vers une économie bas-carbone et ses objectifs climatiques, les redélibérations de novembre ont mis en évidence la nécessité d'amender certaines dispositions du projet de norme afin :

- d'exiger la publication des hypothèses retenues et des dépendances identifiées dans le cadre de l'élaboration des plans de transition ;
- de ne pas requérir, *a contrario*, la publication d'informations sur les conséquences, sur les plans de transition, de la non-réalisation des hypothèses prises par l'entreprise ;
- d'exiger la publication d'informations additionnelles sur les objectifs liés au climat, en particulier le périmètre (i) de ces objectifs et (ii) des gaz à effet de serre et des émissions couverts par ces objectifs, ainsi que (iii) l'accord international sur le changement climatique sur lequel l'entité s'appuie pour fixer ses objectifs.

L'ISSB a par ailleurs confirmé et clarifié les informations à fournir par une entité sur

comment les risques et opportunités liés au climat affectent sa stratégie et sa prise de décision, ses plans de transition vers une économie bas-carbone et ses objectifs liés au climat.

Les redélibérations sur le contenu d'IFRS S1 et IFRS S2 se poursuivront lors de la prochaine réunion de l'ISSB prévue en décembre. L'ISSB a notamment prévu de discuter des références potentielles à la *Global Reporting Initiative* (GRI) et aux *European Reporting Sustainability Standards* (ESRS).

Brèves Europe

EFRAG : nominations de nouveaux membres au sein de son organisation et en particulier à la présidence de ses deux *Boards*

Le 16 novembre 2022, l'EFRAG a annoncé de nouvelles nominations au sein de sa structure de gouvernance, décidées la veille lors de son Assemblée générale :

- admission de la Commission des Normes Comptables (CNC) / *Commissie voor Boekhoudkundige Normen* (CBN), le normalisateur comptable belge, en tant que nouveau membre au sein du pilier relatif au *reporting* financier ;
- nomination de Wolf Klinz en tant que Président du *Financial Reporting Board* (FRB) ;
- nomination de Patrick de Cambourg en tant que Président du *Sustainability Reporting Board* (SRB) ;
- nomination de trois nouveaux membres du SRB :
 - Aleksandra Palinska, en tant que représentante des organisations européennes et plus

particulièrement du secteur des utilisateurs ;

- Thierry Philipponnat, en tant que représentant des organisations de la société civile et plus particulièrement du secteur des organisations de consommateurs ; et
- Laurence Rivat, en tant que représentante des normalisateurs nationaux et plus particulièrement de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) pour la France.

Le communiqué de presse est accessible [ici](#).

Brèves France

Changement à la présidence de l'ANC, suite à la nomination de P. de Cambourg à l'EFRAG

Suite à la nomination de Patrick de Cambourg au poste de président du *Sustainability Reporting Board* et à la cessation concomitante de ses fonctions de président de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), l'ANC a indiqué dans un communiqué de presse que son remplacement suivra la procédure prévue par la loi.

Dans l'attente, les séances du collège de l'ANC seront présidées par Madame Anne-Lyse Blandin, présidente de la commission des normes comptables privées, et par Monsieur Alain de Marcellus, président de la commission des normes comptables internationales.

Normes et interprétations applicables au 31 décembre 2022

En vue de la clôture 2022, DOCTR'in vous présente un panorama des derniers textes publiés par l'IASB.

Nous vous précisons ceux qui sont d'application obligatoire et ceux pouvant être appliqués par anticipation, compte tenu de l'état d'avancement du processus d'adoption européen à jour au 10 novembre 2022, et disponible [ici](#).

Pour mémoire, nous vous rappelons les principes qui régissent la première application des normes et interprétations publiées par l'IASB :

1. Les projets de normes sur lesquels travaille l'IASB ne peuvent pas être appliqués car ils ne font pas partie du corps de normes publiées ;
2. Les projets d'interprétation en cours au sein de l'IFRS IC peuvent éventuellement être pris en considération si les deux conditions suivantes sont respectées :
 - le projet n'est pas en contradiction avec les normes IFRS applicables ;
 - le projet n'est pas destiné à modifier une interprétation existante d'application obligatoire.
3. Les normes publiées par l'IASB et non encore adoptées par l'Union européenne au 31 décembre peuvent être appliquées si le processus d'adoption européen est achevé avant la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent (i.e. souvent le conseil d'administration) ;

4. Les interprétations publiées par l'IASB et non encore adoptées par l'Union européenne à la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent peuvent être appliquées sauf si elles sont en contradiction avec les normes ou interprétations applicables en Europe.

Rappelons qu'en application d'IAS 8, l'annexe doit inclure la liste :

- des normes et interprétations publiées par l'IASB, non encore entrées en vigueur, et
- qui ne sont pas appliquées par anticipation par l'entité.

Cette liste doit notamment être accompagnée de l'estimation par l'entité de l'impact de l'application de ces normes et interprétations.

Concernant les interprétations et amendements mineurs, il semble pertinent de limiter cette liste, aux seuls éléments susceptibles de concerner les activités de l'entité.

Norme	Thème	Date d'entrée en vigueur selon l'IASB	Date de publication au JOUE	Au 31 décembre 2022 application...
IFRS 14	Comptes de report réglementaire (publiée le 30 janvier 2014)	1 ^{er} janvier 2016 Application anticipée possible	Adoption suspendue (la Commission européenne n'a pas lancé le processus d'adoption de cette norme provisoire)	Non autorisée
Amendements à IFRS 10 et IAS 28	Ventes ou contributions d'actifs réalisées entre le groupe et les entités mises en équivalence (publiés le 11 septembre 2014) et date d'application effective (17 décembre 2015)	Repoussée <i>sine die</i> Application anticipée possible	Différée	Possible ⁽¹⁾
IFRS 17 et amendements	Contrats d'assurance (publiés le 18 mai 2017 et le 25 juin 2020)	1 ^{er} janvier 2023 Application anticipée possible	23 novembre 2021 (le texte introduit une dérogation optionnelle pour les contrats par cohorte annuelle)	Autorisée
Amendements à IFRS 17	Première application des normes IFRS 17 et IFRS 9 Informations comparatives (publiés le 9 décembre 2021)	Une entité qui choisit d'appliquer l'amendement l'applique lorsqu'elle applique IFRS 17 pour la première fois	9 septembre 2022	Autorisée
Amendements IAS 16	Produits générés avant l'utilisation prévue (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible	2 juillet 2021	Obligatoire
Amendements IAS 1	Classement des passifs en courants ou non courants (publiés le 23 janvier 2020) Report de la date d'entrée en vigueur (publiés le 15 juillet 2020 puis le 31 octobre 2022)	1 ^{er} janvier 2024 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée
Amendements IAS 1	Présentation des états financiers - <i>Practice Statement 2 « Disclosure of Accounting Policies »</i> (publiés le 12 février 2021)	1 ^{er} janvier 2023 Application anticipée possible	3 mars 2022	Autorisée

⁽¹⁾ Dès lors que l'entité n'avait pas une politique comptable préétablie différente dans le domaine.

Norme	Thème	Date d'entrée en vigueur selon l'IASB	Date de publication au JOUE	Au 31 décembre 2022 application...
Amendements IFRS 3	Mise à jour de la référence au cadre conceptuel (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible (sous réserve d'une adoption dans le même temps de toutes les mises à jour du cadre conceptuel de mars 2018)	2 juillet 2021	Obligatoire
Amendements IAS 37	Coûts à prendre en compte pour déterminer si un contrat est déficitaire (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible	2 juillet 2021	Obligatoire
Améliorations annuelles (cycle 2018-2020)	Processus annuel d'amélioration des normes cycle 2018-2020 (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible	2 juillet 2021	Obligatoire
Amendements IAS 8	Définition des estimations comptables (publiés le 12 février 2021)	1 ^{er} janvier 2023 Application anticipée possible	3 mars 2022	Autorisée
Amendements IAS 12	Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction (publiés le 7 mai 2021)	1 ^{er} janvier 2023 Application anticipée possible	11 août 2022	Autorisée
Amendements IFRS 16	Dettes de location dans une transaction de cession-bail (publiés le 22 septembre 2022)	1 ^{er} janvier 2024 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée
Amendements IAS 1	Dettes Non-courantes avec covenants (publiés le 31 octobre 2022)	1 ^{er} janvier 2024 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée

La remise tant attendue par l'EFRAG à la Commission européenne du premier jeu de projets de normes ESRS

Le 22 novembre, une semaine jour pour jour après le vote¹ du SRB (*Sustainability Reporting Board*), l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) a remis à la Commission européenne (CE) les [premiers projets](#) (le « Set 1 ») de normes européennes d'information en matière de durabilité (*European Sustainability Reporting Standards* ou ESRS), posant les bases d'un **langage standardisé commun pour traiter des questions de durabilité** à travers l'Europe, tel que requis par la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) qui sera publiée au Journal Officiel de l'Union européenne au début du mois de décembre.

La remise de ce Set 1 constitue **l'aboutissement d'un travail de plus de deux ans** selon un « *due process* » approprié, d'abord initié par la *Project Task Force* (cf. [DOCTR'in n°183](#) de janvier 2022) puis repris par le SRB, aidé de son *SR Technical Expert Group* (TEG). Dans l'intervalle, de nombreuses parties prenantes ont fait part de leur avis sur les exposés-sondages publiés fin avril (cf. [DOCTR'in n°190](#) de septembre 2022).

Un décryptage des points saillants a été publié par Mazars il y a quelques jours, à l'occasion de la mise à disposition de ces premiers projets (accessible [ici](#)).

Les compléments présentés ci-après n'ont pas vocation à présenter en détail le contenu des projets de normes ESRS, mais à présenter les éléments mis à disposition par l'EFRAG et à revenir sur certains aspects plus structurants, qui ont d'ailleurs été au cœur des redélibérations de ces dernières semaines au niveau du SRB et du SR TEG.

Des projets de normes intégrés au sein d'un « package » technique plus large

Au-delà des 12 projets de normes (2 normes transversales et dix normes thématiques), dont les bases de conclusions seront publiées en décembre, l'avis technique de l'EFRAG comporte également les éléments suivants :

- cinq documents d'accompagnement :
 1. **une lettre de couverture**, (« *cover letter* ») adressée à la Commissaire européenne Mairead McGuinness, revenant notamment sur les principales améliorations apportées aux projets de normes suite à l'analyse du *feedback* reçu dans le cadre de la consultation publique. Au travers de cette lettre, l'EFRAG encourage par ailleurs la CE à mettre en place un dispositif d'interprétation des normes, auquel il s'engage à contribuer, afin de soutenir leur mise en œuvre et d'apporter des réponses concrètes aux questions qui se poseront en pratique ;

¹ L'adoption des 12 projets de normes ESRS a été votée à l'unanimité des membres composant le SRB, à l'exception de l'abstention exprimée par *BusinessEurope* sur cinq de ces projets. Les raisons de cette abstention sont détaillées

dans l'Annexe 2 de la « *due process note* » fournie par l'EFRAG dans son « *package* » technique.

2. **une note relative au « due process »**, qui revient sur les différentes étapes suivies par l'EFRAG dans le cadre de l'élaboration des projets d'ESRS, en particulier quant à la revue des exposés-sondages et aux changements majeurs qui ont été apportés (voir ci-après) ;
 3. **une note explicative** (« *explanatory note* »), détaillant la prise en compte, dans ce Set 1, des autres réglementations européennes citées par la CSRD et à considérer pour déterminer les informations à fournir (par exemple le règlement SFDR, ou *Sustainable Finance Disclosure Regulation*) ;
 4. **une annexe à cette note explicative**, comprenant une table de correspondance entre les réglementations précitées et les dispositions des projets d'ESRS ;
 5. une lettre de couverture sur **l'analyse coûts/bénéfices** et le rapport afférent préparé par les professionnels mandatés par l'EFRAG (le *Centre for European Policy Studies* – CEPS – et son partenaire, Milieu).
- six annexes :
 1. **un index des 12 normes**, recensant le nombre de « *disclosure requirements* » (DR) qu'elles contiennent, c'est-à-dire les dispositions relatives aux informations à fournir (chaque DR étant, en pratique, décliné au travers de « *data points* ») ;
 2. **une présentation des exigences de la CSRD et les références correspondantes** dans les projets de normes, permettant de démontrer que l'EFRAG a effectivement tenu compte des attendus du projet de directive ;
 3. **la liste des « data points » devant être obligatoirement fournis au titre des réglementations européennes listées par la CSRD**, qui ont bien été intégrés dans les ESRS (liste équivalente à celle présentée à l'annexe C d'ESRS 2 sur les DR obligatoires et donc non soumis à l'analyse de matérialité) ;
 4. **un rapprochement entre les projets d'ESRS et les Recommandations de la Task Force on Climate-related Financial Disclosures** (TCFD) ;
 5. **une table de réconciliation entre les projets d'ESRS et les deux projets de normes de l'International Sustainability Standards Board (ISSB)** – IFRS S1 *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information* et IFRS S2, *Climate-related Disclosures*) – étant précisé que cette table ne reflète que le point de vue de l'EFRAG et qu'elle ne présuppose pas du contenu d'un futur *mapping* entre les deux référentiels qui devrait être réalisé conjointement par la CE, l'EFRAG et l'ISSB, une fois les deux premières normes de l'ISSB achevées ;
 6. **la liste des acronymes** utilisés et **un glossaire** reprenant les définitions des termes spécifiques qui sont intégrées à l'Annexe A de chacune des normes.

Retour sur certaines dispositions de ce premier jeu de projets de normes et sur les précisions apportées par l'EFRAG en sus de ces projets

En complément des éléments présentés dans [DOCTR'in n°191](#) le mois dernier, les informations suivantes méritent d'être mentionnées en lien avec les points mis en avant par l'EFRAG dans les documents explicatifs de son « *package* » technique et, en particulier, la « *due process note* » :

- pour revoir chacun des DR des projets de normes (par rapport aux exposés-sondages), l'EFRAG a apprécié :
 - **la pertinence** de l'information requise, eu égard aux attendus de la CSRD ;
 - son **caractère applicable à un niveau « trans-sectoriel »**, c'est-à-dire en appréciant la probabilité que le DR en question soit significatif quel que soit le secteur dans lequel une entreprise opère ;
 - son **rapport coûts/bénéfices** et la disponibilité de méthodologies matures pour la quantification d'indicateurs ;
- les redélibérations ont conduit à une réduction significative¹ du nombre de « *data points* » quantitatifs et qualitatifs de l'ordre de 50%, l'EFRAG ayant toutefois :
 - maintenu certains « *data points* » à titre volontaire afin **d'encourager les bonnes pratiques** ;
 - ajouté de nouveaux « *data points* » visant spécifiquement à **l'alignement** avec les dispositions des projets IFRS S1 et IFRS S2 ;
- **l'approche retenue sur la chaîne de valeur a été recentrée**, en limitant les exigences en matière d'informations à fournir à ce titre aux seules dispositions spécifiques des normes thématiques qui le prévoient explicitement (ces dispositions dans les normes thématiques se limitant elles-mêmes, en général, à l'identification et l'évaluation des impacts, risques et opportunités significatifs).

Il a également été clarifié qu'il n'existe pas de traitement différencié pour les entreprises associées et les coentreprises, qui sont à considérer comme n'importe quel autre acteur de la chaîne de valeur ;
- comme déjà annoncé dans DOCTR'in, la « **présomption réfutable** » a été retirée des projets de normes. Une **approche de matérialité en lien avec les spécificités de l'émetteur**, sur la base des sujets liés à la durabilité couverts par les ESRS, doit être mise en œuvre, les résultats de cette analyse devant être présentés par l'entreprise en application d'un nouveau DR (« IRO-2 » dans ESRS 2) qui liste les DR pour lesquels l'entreprise a donné de l'information dans ses états de durabilité, cette information pouvant être présentée sous forme d'index de contenu. Ceci permettra aux utilisateurs des états de durabilité de comprendre quels sujets ont été omis car non significatifs, suite à l'analyse de matérialité. Ce n'est que si l'intégralité des DR d'une norme thématique ont été omis qu'une entreprise devra donner une brève explication de pourquoi cette norme a été considérée comme non matérielle.

¹ Celle-ci concerne en particulier les aspects Gouvernance et Stratégie.

En pratique, l'EFRAG considère que **la plupart des entreprises ne communiqueront des informations que sur une partie des ESRS**, dans la mesure où seule une partie des sujets de durabilité seront matériels pour elles. Par ailleurs, l'EFRAG précise dans ce cadre que :

- sont exclues de l'analyse de matérialité les informations requises par d'autres réglementations européennes (dont le règlement SFDR), certains DR d'ESRS S1 (pour les entreprises de plus de 250 salariés), ainsi que les informations listées par les normes ESRS 2 et ESRS E1, ce qui signifie que leurs DR et « *data points* » associés devront être fournis dans tous les cas et ne pourront en particulier pas bénéficier du report de trois ans autorisé (sous conditions) quant à la fourniture des informations relatives à la chaîne de valeur, c'est-à-dire les émissions sur le *Scope* 3² ;
- pour l'ensemble des normes, les DR et « *data points* » relevant (i) de la gestion des impacts, risques et opportunités (i.e. les politiques et actions) et (ii) des objectifs, ne pourront être omis, sauf lorsque ces éléments sont non applicables (auquel cas une information devra être donnée à ce sujet) ;
- la matérialité de l'information fournie pourra être appréciée uniquement au niveau de *data points* (ou DR) liés aux mesures (*metrics*) à communiquer, sans qu'une justification ait à être donnée par

l'entreprise si une information est omise car jugée non matérielle.

Enfin, et toujours dans le cadre de l'analyse de matérialité, **l'alignement avec la *Global Reporting Initiative (GRI)* et les projets de normes de l'ISSB a été renforcé** au niveau des terminologies employées

(respectivement pour les définitions de la matérialité d'impact et de la matérialité financière), mais également pour la rédaction des normes, en lien avec les projets de l'ISSB ;

- le secret des affaires est désormais traité dans ESRS 1 *via* la possibilité d'omettre une information portant sur la propriété intellectuelle, le savoir-faire ou le résultat d'innovations, en lien avec les termes de la Directive européenne sur la protection des secrets commerciaux³ ;
- les sous-titres des différentes sections dans les projets de normes ont été ajustés pour correspondre à **l'architecture de la *Task-Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)***, la section « *Policies, targets, action plans and resources* » ayant ainsi été renommée « *Impact, risk and opportunity management* » et le volet relatif aux « *targets* » étant dorénavant couvert dans la section « *Metrics and targets* » ;
- en ce qui concerne ESRS E1 sur le changement climatique, l'EFRAG souligne notamment :
 - le caractère obligatoire des informations à fournir sur les émissions de gaz à effet de serre relatives aux trois *Scopes* (les

² L'EFRAG précise que, dans ce cas de figure, l'entreprise pourra utiliser des données internes (« *in-house* ») pour la fourniture des informations requises par ESRS 2 et ESRS E1 sur cette période transitoire de trois ans, dans

l'attente de leur disponibilité tout au long de la chaîne de valeur.

³ [Directive UE 2016/943](#)

Scopes 1, 2 et 3 ayant été détaillés dans la CSRD dans le cadre du compromis trouvé fin juin 2022 entre la Commission, le Conseil et le Parlement européens) ;

- l'ajout d'une explication sur les plans de l'entreprise en vue d'un alignement futur avec la Taxonomie.

Par ailleurs, l'EFRAG est revenu sur certains éléments qui n'ont pas conduit à amender ce Set 1 mais qui ont été identifiés comme devant donner lieu à des recherches complémentaires :

- l'intégration d'une **disposition transitoire pour les institutions financières** (banques, assurances et gestionnaires d'actifs) visant à décaler la mise à disposition d'informations sur leur chaîne de valeur en aval jusqu'à la date d'entrée en vigueur des futures normes ESRS sectorielles. Au regard de la complexité de ce sujet et de la nécessité de recueillir des avis complémentaires sur la chaîne de valeur des institutions financières, l'EFRAG a décidé de ne pas intégrer cette disposition mais d'en faire une priorité pour les travaux de recherche et de consultation publique devant être réalisés dans les prochains mois ;
- la prise en compte du sujet de **l'ethnicité**, en lien avec le volet diversité, dans les projets d'ESRS et la possibilité d'inclure un « *data point* » associé, l'EFRAG ayant souligné (i) l'incompatibilité de cette inclusion dans le premier jeu de normes avec le calendrier d'adoption prévu en juin 2023, dans la mesure où ce sujet nécessiterait d'être clairement défini et soumis à consultation publique (ce qui n'a pas été le cas à ce stade, car sujet

non inclus dans l'appel à commentaires du Set 1), (ii) l'intégration indirecte de ce sujet dans les projets d'ESRS en tant que dimension de la diversité, et (iii) la nécessité de le traiter en priorité dans les prochains mois ;

- les difficultés dans la fourniture des **informations quantitatives sur les effets financiers qui découlent des opportunités**, qui justifient notamment le report d'un à trois ans de la publication des « *data points* » associés dans les normes environnementales et qui requièrent également davantage de travaux dans les prochains mois ;
- la nécessité d'approfondir les recherches sur **l'appréciation de la matérialité d'impact**, afin de s'assurer de la bonne interprétation du seuil introduit dans ESRS 1⁴ et d'aider les préparateurs dans la mise en œuvre de cette analyse.

Prochaines étapes

Ce Set 1 doit être examiné par la CE, qui a en particulier la responsabilité de s'assurer de sa conformité aux attendus de la CSRD, en vue de son **adoption d'ici au 30 juin 2023** par le biais d'actes délégués (aucune transposition en droit national ne sera ainsi nécessaire). S'en suivra ensuite une période de contrôle par le Parlement européen et le Conseil.

Dans ce cadre, la CE va consulter différents groupes, comités et agences, y compris le superviseur des régulateurs boursiers européens, l'ESMA (*European Securities and Markets Authority*), afin de s'assurer que ce premier lot d'ESRS tient compte des opinions des différents États membres et qu'il s'inscrit en cohérence avec les politiques et réglementations

⁴ Qui fait référence au seuil de détermination des impacts « *most significant* » tel qu'utilisé dans les normes de la GRI.

européennes en la matière. Par ailleurs, la CE devrait également lancer une consultation publique au printemps 2023 sur les projets d'actes délégués. En conséquence, des changements ultérieurs pourraient être apportés aux normes définitives qui seront adoptées par la CE, notamment compte tenu de la poursuite des travaux côté ISSB et de la volonté de s'aligner autant que possible.

Notons également que l'EFRAG s'est engagé à mettre en œuvre un **processus d'amélioration continue** du contenu des normes dans ses prochains cycles de normalisation, qui soit compatible à la fois avec (i) le programme de travail sur lequel il doit s'accorder avec la CE et (ii) le cycle triennal de revue prévu dans la CSRD.

La Doctrine au quotidien

Manifestations

Webinaires Arrêté des comptes 2022

Dans la perspective de l'arrêté des comptes 2022, 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* sont également disponibles.

Après les premiers rendez-vous de novembre, le cycle se poursuit sur décembre, avec notamment un webinaire consacré à l'Arrêté des comptes en règles françaises, lundi 5 décembre de 11h à 12h30, avec la présence de Géraldine Viau-Lardennois, Directrice Générale de l'Autorité des Normes Comptables.

Découvrez le programme complet [ici](#) !

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

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

Ont contribué à ce numéro :

Colette Fiard, Vincent Gilles, Vincent Guillard,
Carole Masson, Nicolas Piatkowski, Pierre Savu
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 décembre 2022.

© MAZARS – Novembre 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