



DOCTR'in

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

Sommaire

02	Edito
02	Brèves IFRS
09	Brèves Europe
11	Brèves France
14	Phase 1 de la PIR IFRS 9 : clôture et publication du « <i>feedback statement</i> »
15	Futurs amendements à IAS 7 et IFRS 7 sur les accords de financement des fournisseurs (« <i>Supplier Finance Arrangements</i> »)
18	La Doctrine au quotidien

Edito

2022 vient de laisser la place à 2023... Toute l'équipe de rédaction de DOCTR'in vous présente ses meilleurs vœux pour cette nouvelle année ! Si l'actualité sera probablement encore riche au plan comptable, elle le sera sans doute encore plus en matière de *reporting* de durabilité, tant au niveau européen qu'au niveau international. En particulier, la Commission européenne devrait adopter les actes délégués relatifs aux normes ESRS trans-sectorielles au plus tard le 30 juin 2023.

Le 21 décembre, l'IASB a officiellement clôturé la phase 1 de la revue d'évaluation *a posteriori* de la norme IFRS 9 (*Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification and Measurement*). Si l'IASB conclut que la norme IFRS 9 répond globalement aux objectifs d'amélioration de l'information financière fournie sur les instruments financiers, le *Board* annonce toutefois des projets d'amendements, à paraître au premier trimestre 2023.

Brèves IFRS

Projet FICE : proposition d'amendement à IFRS 7 sur les instruments financiers émis dans le champ d'IAS 32

L'*International Accounting Standards Board* (IASB) a poursuivi en décembre 2022 ses redélibérations sur le projet de classement des instruments financiers en dettes ou en capitaux propres (*Financial Instruments with Characteristics of Equity* dit « FICE »).

Pour mémoire, l'objectif de ce projet, ayant donné lieu en juin 2018 à publication d'un papier pour discussion, consiste à clarifier les principes de la norme IAS 32, à traiter les problématiques d'application pratique de celle-ci et à améliorer les informations à fournir en annexe (cf. [DOCTR'in n°145](#) de Juillet-Août 2018).

Lors de sa réunion de décembre :

- s'agissant des instruments de capitaux propres, l'IASB a demandé au *staff*, après étude des interactions avec le projet « *Primary Financial Statement* » (PFS), de continuer à explorer les moyens de compléter les informations données en annexe sur ces instruments

pour répondre aux préoccupations des parties prenantes sur la portée trop limitée des exigences actuelles ;

- s'agissant des instruments de dette, l'IASB a discuté des préoccupations des parties prenantes concernant le traitement de certains passifs financiers évalués à la juste valeur par résultat, conformément aux dispositions d'IFRS 9, qui représentent une obligation contractuelle de payer à l'investisseur un montant dépendant de la performance de l'entité ou de ses variations d'actif net. Les préoccupations exprimées portaient notamment sur l'obligation de comptabiliser en résultat les variations de juste valeur de ces passifs, dont l'effet est contre-intuitif puisqu'il conduit par exemple à comptabiliser des profits lorsque la performance de l'entité se dégrade. Sur ce sujet, l'IASB a provisoirement décidé de ne pas modifier les d'exigences de présentation d'IAS 32, mais d'exiger une information supplémentaire et distincte en annexe relative au montant total des gains ou des pertes résultant de la réévaluation à

la juste valeur par résultat de cette catégorie de passifs financiers ;

- l'IASB a considéré que ces décisions relatives à l'information à fournir en annexe sur ces instruments, en complément de celles prises en avril 2021, permettront de répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers.

Pour mémoire, les décisions d'avril 2021, relatives à l'information à fournir en annexe sur les principales caractéristiques des instruments de capitaux propres et de dette, ainsi que sur leur effet dilutif potentiel, étaient les suivantes :

- pour des instruments financiers comportant à la fois des caractéristiques de dette et de capitaux propres (à l'exception des dérivés autonomes), l'entité émettrice de ces instruments devrait présenter en annexe :
 - les caractéristiques de « dette » incluses dans des instruments classés en capitaux propres ;
 - les caractéristiques de « capitaux propres » incluses dans des instruments classés en dettes ;
 - les caractéristiques de « dette » et de « capitaux propres » qui déterminent le classement de ces instruments financiers en dette, capitaux propres ou instruments financiers composés ;
- les informations suivantes seraient requises en date de clôture sur l'effet dilutif potentiel de ces instruments du point de vue de l'entité émettrice :
 - le nombre maximal d'actions ordinaires supplémentaires à livrer pour chaque catégorie d'actions ordinaires potentielles ;

- le nombre d'options sur actions en circulation (tel que requis par IFRS 2) et le nombre d'actions en cours d'acquisition (« *unvested* »), si celui-ci est connu ;
- la possibilité d'une dilution additionnelle lorsque le nombre maximal d'actions ordinaires à livrer n'est pas encore connu ;
- le nombre minimal d'actions ordinaires devant être rachetées ;
- l'analyse des variations des agrégats ci-dessus sur la période ;
- les caractéristiques de l'instrument permettant d'estimer la probabilité d'aboutir au maximum de l'effet de dilution (avec renvoi aux informations relatives à la description des programmes de paiements basés sur des actions, telles que requises par IFRS 2) ;
- une description des programmes de rachat d'actions ou susceptibles de diminuer le nombre d'actions en circulation.

L'ensemble de ces nouvelles obligations d'information (i.e. celles résultant des décisions d'avril 2021 et celles résultant des décisions de décembre 2022) seront récapitulées dans un exposé-sondage à venir, prévu au deuxième semestre 2023, proposant d'amender les normes IFRS 7 et IAS 32, sur la base des décisions successives prises par l'IASB en réponse aux commentaires reçus des parties prenantes sur le papier pour discussion FICE publié en 2018.

Mise à disposition d'un document de travail sur les économies hyperinflationnistes par l'IPTF

L'*International Practices Task Force* (IPTF), une *task force* du SEC Regulations

Committee du Center for Audit Quality (CAQ), a mis à jour son document de travail établissant la liste des économies considérées comme hyperinflationnistes. La liste des pays présentant un taux d'inflation cumulé sur trois ans excédant 100 % reste identique à celle publiée au premier semestre 2022 (l'Argentine, l'Éthiopie, l'Iran, le Liban, le Soudan, le Sud Soudan, le Suriname, la Turquie, le Yémen, le Venezuela et le Zimbabwe).

Comme pour les précédentes éditions, l'IPTF prévient que cette liste a été établie sur la base des données disponibles et n'est donc sans doute pas exhaustive (cf. cas de la Syrie et de l'Afghanistan par exemple).

Pour plus de détails, le document de travail de l'IPTF est disponible [ici](#).

Nomination de Linda Mezon-Hutter au poste de Vice-Présidente de l'IASB

Le 19 décembre, les *Trustees* de la Fondation IFRS ont nommé Linda Mezon-Hutter à la Vice-Présidence de l'IASB. La prise de poste sera effective au 1^{er} janvier 2023.

Madame Mezon-Hutter est membre de l'IASB depuis septembre 2022. Auparavant, elle a occupé successivement les fonctions de membre, vice-présidente et présidente du normalisateur comptable canadien, l'AcSB, et a également siégé à l'*Accounting Standards Advisory Forum* de l'IASB.

Pour plus de détails sur cette nomination, voir [ici](#).

Nomination ou renouvellement de plusieurs *Trustees* par la Fondation IFRS

Le 21 décembre, la Fondation IFRS a annoncé la nomination ou le renouvellement de plusieurs *Trustees*. Les

Trustees sont responsables de la stratégie, de la gouvernance et de la surveillance de la Fondation, y compris l'*International Accounting Standards Board* (IASB) et l'*International Sustainability Standards Board* (ISSB).

Le mandat de toutes les personnes nommées ou renouvelées dans leurs fonctions commencera le 1^{er} janvier 2023 et durera trois ans.

L'intégralité du communiqué de presse est disponible [ici](#).

Annonces de l'ISSB lors de la COP15 : description du concept de durabilité et inscription de deux nouvelles thématiques (écosystèmes naturels et transition juste) dans son programme de travail

Lors de la 15^{ème} conférence des Nations Unies sur la biodiversité (COP15) qui s'est tenue à Montréal en décembre, les membres de l'ISSB se sont accordés sur la façon de décrire le concept de durabilité et sur le lien inextricable qui existe entre la capacité de l'entreprise à créer de la valeur pour ses investisseurs et (i) les parties prenantes avec lesquelles elle interagit et sert, (ii) la société dans laquelle elle opère et (iii) les ressources dont elle dépend.

Dans la future norme IFRS S1, *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information*, la durabilité devrait ainsi être décrite comme « *the ability for a company to sustainably maintain resources and relationships with and manage its dependencies and impacts within its whole business ecosystem over the short, medium and long term. Sustainability is a condition for a company to access over time the resources and relationships needed (such as financial, human, and natural), ensuring their proper preservation,*

development and regeneration, to achieve its goals ».

Tenant compte des réactions exprimées par les parties prenantes sur le lien entre le climat et la nature, y compris la biodiversité cultivée et naturelle, la déforestation et l'eau, l'ISSB va apporter des améliorations à sa future norme sur le climat (IFRS S2, *Climate-related Disclosures*), afin d'intégrer les aspects relatifs aux écosystèmes naturels et aux aspects relatifs au capital humain dans le cadre d'une « transition juste ».

L'ISSB s'appuiera pour ce faire sur les initiatives existantes, en particulier les travaux de la *Taskforce for Nature-related Financial Disclosure* (TNFD), dès lors que cela permet de répondre aux besoins d'information des investisseurs.

Dans ce cadre, Emmanuel Faber, Président de l'ISSB, a également annoncé la nomination de deux conseillers spéciaux pour travailler sur ces thématiques.

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

Poursuite des discussions au sein de l'ISSB sur les projets de normes IFRS relatives aux informations à fournir sur la durabilité

Lors de sa réunion de décembre, 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*, dans la continuité des décisions importantes déjà prises au cours des deux mois précédents (cf. synthèses présentées respectivement dans [DOCTR'in n°191](#) d'octobre 2022 et [DOCTR'in n°192](#) de novembre 2022).

L'ISSB *Update* pour la réunion de décembre est disponible [ici](#).

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) :

- clarification de l'objectif de la norme IFRS S1 en décrivant notamment :
 - les liens inextricables qui existent entre la création de valeur par l'entreprise pour les investisseurs et les créanciers et la création de valeur par l'entreprise pour les autres parties prenantes, la société et l'environnement ;
 - la dépendance de l'entreprise vis-à-vis de ses ressources et de ses relations, ainsi que les effets négatifs ou positifs qu'elle peut avoir sur celles-ci ;
 - les risques et opportunités de durabilité qui peuvent découler de ces effets, et la manière dont ils peuvent affecter la performance, les perspectives, le *business model*, la stratégie et la valeur créée par l'entreprise à court, moyen et long terme ;
- renforcement de l'*Illustrative Guidance* de la norme afin de clarifier le processus en deux étapes à savoir :
 - (1) identification des risques et opportunités de durabilité et
 - (2) identification de l'information matérielle à communiquer à ce titre.
 Dans ce cadre, cette *guidance* devrait notamment inclure :
 - une description des facteurs à considérer pour mener à bien l'étape 1 et une description du *process* que l'entité pourrait suivre lors de cette étape ;

- des précisions, pour l'étape 2, sur les principaux utilisateurs de ces informations et des décisions qu'ils seront amenés à prendre, mais également des précisions sur les conditions dans lesquelles l'entreprise va exercer son jugement (circonstances spécifiques à l'entité, incertitudes existantes) ;
- un exemple illustratif de la méthodologie à mettre en œuvre au titre du cas complexe d'une entreprise multi-activités (de type conglomérat), en s'appuyant sur les normes sectorielles du SASB (*Sustainability Accounting Standards Board*).

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

S'agissant des exigences en matière d'informations à fournir sur les émissions de gaz à effet de serre (GES), les redélibérations de décembre ont abouti aux principales décisions (toujours provisoires) suivantes :

- suppression de l'obligation initialement prévue dans l'exposé-sondage de communiquer l'intensité des émissions de GES de l'entreprise pour chacun des trois *Scopes* ;
- confirmation de l'absence d'obligation dans IFRS S2 de désagréger les émissions de GES par type de gaz constitutifs ;
- ajout de l'obligation d'utiliser les valeurs du potentiel de réchauffement planétaire à 100 ans données dans le dernier rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat (GIEC) ;
- ajout de l'obligation de fournir (i) les informations nécessaires permettant aux utilisateurs des états de durabilité

de comprendre dans quelle mesure et pourquoi l'entreprise a eu recours à des données d'entrée spécifiques, des hypothèses et des techniques d'estimation pour mesurer ses émissions de GES, ainsi que (ii) les informations nécessaires en cas de changements significatifs de ces hypothèses et techniques d'estimation intervenus sur la période, le cas échéant ;

- s'agissant plus spécifiquement des émissions de GES sur le *Scope 2*, introduction de l'obligation pour l'entreprise d'utiliser une méthode fondée sur l'emplacement (reflétant l'intensité moyenne des émissions sur son réseau local) et de fournir les informations pertinentes sur les instruments contractuels auxquels elle a recours pour gérer ses achats d'énergie.

Par ailleurs, des dispositions particulières ont été (provisoirement) adoptées au titre des émissions de GES sur le *Scope 3* (ci-après « émissions *Scope 3* ») :

- introduction de mesures d'allègement quant aux informations à fournir en la matière, en particulier :
 - exemption temporaire d'au moins un an à compter de l'entrée en vigueur d'IFRS S2 pour la fourniture des informations sur les émissions *Scope 3* ;
 - autorisation, sous conditions, de mesurer les émissions *Scope 3* en utilisant des informations qui proviennent d'entités au sein de la chaîne de valeur dont les périodes de *reporting* ne sont pas alignées avec celle de l'entreprise ;
- mise à disposition d'un cadre pour aider les entreprises à mesurer leurs

émissions de GES du Scope 3 (cf. paragraphes 48 et 50 de l'[Agenda Paper 4B](#)) ;

- conjointement à ce cadre, ajout de l'obligation de fournir les informations nécessaires à la compréhension de la façon dont l'entreprise mesure ses émissions *Scope 3*, en particulier :
 - dans quelle mesure les émissions *Scope 3* publiées reposent sur (i) des données d'entrée issues d'activités spécifiques au sein de la chaîne de valeur de l'entreprise (« *primary data* ») et (ii) des données d'entrée qui ont été vérifiées ;
 - la manière dont l'entreprise « gère » (« *how it is 'thinking about'* ») ses émissions *Scope 3* si elle conclut que cette estimation est impossible à faire en pratique ;
- introduction de mesures d'allègement au titre des informations communiquées sur la chaîne de valeur :
 - mise à disposition d'un guide méthodologique pour aider l'entreprise à identifier les risques et opportunités liés à la durabilité sur sa chaîne de valeur qui sont pertinents pour les utilisateurs des états de durabilité, les émissions *Scope 3* étant un exemple ;
 - limitation de l'obligation pour l'entreprise de réapprécier le périmètre de ses risques et opportunités liés à la durabilité uniquement en cas d'évènement significatif ou de changement significatif de circonstances ;
- confirmation de l'obligation de donner des informations sur quelles catégories, parmi les 15 catégories décrites dans le *GHG Protocol Corporate Value Chain*

(*Scope 3 Accounting and Reporting Standard*, ont été prises en compte par l'entreprise pour mesurer ses émissions *Scope 3* (que cette évaluation ait été menée ou non selon les dispositions de ce protocole).

En dehors des sujets relatifs aux émissions de GES, d'autres décisions (provisaires) ont enfin été adoptées au titre :

- des dispositions sectorielles fondées sur les normes du SASB :
 - le projet de norme IFRS S2 sera amendé afin que ces exigences d'information sectorielles, présentées dans l'annexe B de l'exposé-sondage en tant que dispositions obligatoires au même titre que le corps de la norme, fassent désormais partie de l'*Illustrative Guidance* de la norme i.e. d'application non obligatoire ;
 - l'annexe B telle qu'elle existait dans l'exposé-sondage sera améliorée et corrigée, en particulier en lien avec le *feedback* reçu lors de la consultation publique sur le caractère difficilement applicable à l'international de certaines dispositions ;
- des émissions financées et facilitées.

Les redélibérations sur IFRS S1 et IFRS S2 se poursuivront en janvier, l'ISSB ayant la volonté de publier des deux normes au plus tôt en 2023.

Consultations de l'ISSB sur son programme de travail

Suite à la réunion de décembre et s'appuyant sur le *feedback* reçu dans le cadre d'échanges avec les différentes parties prenantes sur son programme de travail à deux ans, les membres de l'ISSB ont (provisoirement) approuvé l'ajout des

projets suivants qui feront l'objet de consultations ultérieures en tant que projets de recherche :

- biodiversité, écosystèmes et services écosystémiques ;
- capital humain, avec un focus initial sur la diversité, l'équité et l'inclusion ;
- droits humains, avec un focus initial sur les droits des travailleurs et sur les droits des communautés dans la chaîne de valeur ;
- projet conjoint potentiel avec l'IASB sur la connectivité du *reporting* en s'appuyant sur le projet de l'IASB déjà en cours sur le rapport de gestion et sur l'*Integrated Reporting Framework*.

Ces éléments seront inclus dans la *Request for information* qui permettra de recueillir officiellement l'avis des parties prenantes sur le futur programme de travail de l'ISSB.

Création d'un forum consultatif pour assister l'ISSB dans ses travaux de normalisation en matière de durabilité

Le 21 décembre 2022, la création d'un nouveau forum consultatif, le *Sustainability Standards Advisory Forum* (SSAF), a été annoncée par la Fondation IFRS (communiqué de presse accessible [ici](#)). Le rôle du SSAF sera de soutenir l'ISSB dans la construction d'une « *global baseline* » en matière d'information de durabilité, en émettant des avis techniques auprès de l'ISSB.

Le SSAF sera composé :

- de 13 représentants des différentes régions du monde, l'Union européenne étant représentée, entre autres, par l'EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), le conseiller technique de la Commission européenne (CE)

dans le cadre de l'élaboration des normes européennes de *reporting* de durabilité (les ESRS) ;

- de trois observateurs officiels : (i) la CE, (ii) la SEC (*Securities and Exchange Commission*) américaine et (iii) IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*), l'association de régulateurs des marchés mondiaux des valeurs mobilières ; et
- d'un observateur ponctuel, la GRI (*Global Reporting Initiative*), en fonction des sujets abordés, en lien avec l'objectif d'alignement des référentiels de l'ISSB et de la GRI.

Avec le SSAF, l'objectif de la Fondation IFRS est de formaliser et rationaliser l'engagement de l'ISSB auprès des organismes juridictionnels et régionaux afin de garantir qu'un large éventail de contributions soient discutées et prises en compte par l'ISSB dans le cadre de ses travaux d'élaboration des normes sur les informations à fournir en matière de durabilité.

Établissement d'un bureau de l'ISSB à Pékin en Chine

Le 29 décembre 2022, la Fondation IFRS a annoncé avoir conclu un accord avec le ministère des Finances chinois pour établir un nouveau bureau à Pékin (communiqué de presse accessible [ici](#)).

Cette décision fait suite à la volonté de l'ISSB, annoncée lors de la COP26 l'an dernier, d'établir une présence mondiale sur plusieurs sites.

L'ouverture de ce nouveau bureau est attendue pour mi-2023 et le *staff* présent sera concentré sur l'exécution de la stratégie de l'ISSB pour les économies émergentes et en développement, en Asie en particulier.

Brèves Europe

Publication par l'ESMA des fichiers XBRL de taxonomie ESEF 2022 pour l'ESEF

L'ESMA a publié le 22 décembre les fichiers XBRL de taxonomie ESEF (*European Single Electronic Format*) 2022, ainsi qu'une suite de conformité (disponibles [ici](#)). Cette mise à jour est fondée sur la taxonomie IFRS 2022, préparée et mise à jour annuellement par la Fondation IFRS.

La version 2022 de la taxonomie ESEF a été adoptée par la Commission européenne le 21 septembre. La mise à jour des normes techniques de réglementation de l'ESEF a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne le 30 décembre 2022 (disponibles [ici](#)).

La nouvelle taxonomie s'applique aux rapports financiers annuels contenant des états financiers relatifs aux exercices commençant le 1^{er} janvier 2023 (ou après cette date). Toutefois, les émetteurs sont autorisés à mettre en œuvre la nouvelle taxonomie dès les exercices commençant le 1^{er} janvier 2022 (ou après cette date).

Projet Présentation des états financiers : l'EFRAG publie un rapport faisant suite aux consultations menées conjointement avec l'IASB

Après avoir longuement redélibéré sur les dispositions clés de son exposé sondage sur la présentation des états financiers (publié en décembre 2019), l'IASB a souhaité organiser des consultations avec les différentes parties prenantes sur une sélection de décisions provisoires.

Son objectif était d'obtenir des informations lui permettant d'apprécier dans quelle mesure ces décisions provisoires auront les

effets escomptés et respecteront l'équilibre recherché entre les coûts de mise en œuvre et les bénéfices attendus.

Entre septembre et novembre 2022, l'EFRAG et l'IASB ont ainsi organisé des tables rondes avec les parties prenantes européennes (préparateurs, analystes, etc.).

L'EFRAG a publié le 23 décembre dernier un rapport qui présente une synthèse des commentaires reçus dans le cadre de ces consultations, accompagnée d'un certain nombre de recommandations pour l'IASB.

Le rapport de l'EFRAG peut être téléchargé [ici](#).

3^{ème} jeu de FAQ de la CE au titre de l'application du règlement Taxonomie verte

Le 19 décembre 2022, la Commission européenne (CE) a publié deux documents (disponibles [ici](#)) répondant aux questions fréquemment posées sur l'application du règlement Taxonomie :

- le premier (187 questions) porte sur les critères techniques (« *technical screening criteria* ») prévus dans l'acte délégué Climat permettant de qualifier l'alignement des activités économiques selon la Taxonomie ;
- le second (34 questions) porte sur les obligations en matière d'informations à fournir en lien avec l'acte délégué pris en application de l'article 8 du règlement Taxonomie.

Ce troisième jeu vient compléter les deux premières FAQ qui avaient été publiées par la CE respectivement en décembre 2021 et février 2022 (cf. [DOCTR'in n°182](#) et [DOCTR'in n°184](#)). Ces éléments de doctrine doivent être pris en compte dès à présent par les entreprises, c'est-à-dire dès le *reporting* 2022 qui sera publié en 2023.

Le document publié en décembre dernier sur l'interprétation et la mise en œuvre de certaines dispositions de l'article 8 anticipe toutefois des questions liées aux interactions entre le règlement Taxonomie et la nouvelle *Corporate Sustainability Reporting Directive* (voir brève dans ce numéro) en apportant des clarifications sur les sujets suivants :

- question 3 : impact de la CSRD sur le champ d'application de l'acte délégué article 8 i.e. quelles entités sont concernées et à quelle date (pour les entités qui n'étaient pas déjà dans le champ d'application de la *Non-Financial Reporting Directive* et donc déjà soumises aux obligations de *reporting* Taxonomie) ;
- question 4 : vérification des informations Taxonomie par un tiers indépendant et changements introduits en la matière par la CSRD ;
- question 9 :
 - niveau de consolidation des indicateurs clés de performance (KPI) à publier en application du Règlement Taxonomie pour les groupes européens ayant des filiales notamment dans des pays tiers ;
 - modalités de publication de l'information Taxonomie selon la CSRD (localisation de l'information et format de présentation, i.e. balisage des données Taxonomie au format électronique ESEF) ;
- question 10 : niveau de consolidation des KPI à publier en application du Règlement Taxonomie pour les groupes non-européens dans le champ de la CSRD ayant des filiales européennes ;
- question 11 : conséquences de l'exemption de *reporting* pour les filiales

prévue par la CSRD, sur la fourniture d'informations Taxonomie ;

- question 12 : informations Taxonomie à fournir dans les états de durabilité consolidés établis selon la CSRD au titre de KPI calculés au niveau de certaines filiales.

Le contenu de ces FAQ sera présenté au travers d'une étude plus détaillée dans le prochain numéro de DOCTR'in.

Publication du texte final de la CSRD au Journal Officiel de l'UE

Le 16 décembre 2022, le texte final de la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) a été publié au Journal Officiel de l'Union européenne (JOUE).

Cette publication est l'aboutissement d'un processus qui a duré plusieurs mois, depuis la proposition de CSRD par la Commission européenne en avril 2021, jusqu'à l'accord politique trouvé en juin 2022 sur une version légèrement révisée de la proposition initiale de CSRD et enfin l'adoption formelle par le Parlement puis le Conseil.

Cette nouvelle directive entre en vigueur 20 jours après sa publication au JOUE, soit le 5 janvier 2023. Les États membres auront ensuite 18 mois pour la transposer dans leur droit national (au plus tard, le 6 juillet 2024). Cette transposition sera l'étape finale pour notamment préciser le périmètre des exigences de la CSRD et son calendrier de mise en œuvre.

Une [brochure](#) a été publiée par Mazars afin de détailler les principales dispositions de cette directive et ses incidences pour les entreprises concernées.

Le texte final de la CSRD est accessible [ici](#).

Reporting Boards de l'EFRAG : nominations de nouveaux membres

Dans la continuité des précédents changements intervenus dans la composition de sa gouvernance (cf. [DOCTR'in n°192](#) de novembre 2022), l'EFRAG a annoncé le 16 décembre 2022 de nouvelles nominations au sein de ses *Reporting Boards*, préalablement approuvées en Assemblée Générale et effectives à compter du 12 décembre :

- nomination de Serge Pattyn en tant que Vice-Président du *Financial Reporting Board* (FRB). M. Pattyn en était auparavant le Président, avant la nomination de Wolf Klinz ;
- nomination de Sadi Podevijn en tant que nouveau membre du FRB jusqu'au 30 avril 2024 ;
- nomination de Kerstin Lopatta en tant que Vice-Présidente du *Sustainability Reporting Board* (SRB). Mme Lopatta a porté, en tant que Présidente, la responsabilité de la finalisation des premiers projets de normes ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) remis à la Commission européenne le 12 novembre dernier, jusqu'à la nomination de Patrick de Cambourg en tant que Président du SRB ;
- admission de la Banque européenne d'investissement (*European Investment Banking* ou EIB) en tant qu'observateur officiel au sein du SRB et du *SR Technical Expert Group* (TEG).

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

Démarrage des discussions au sein de l'EFRAG sur le Set 2 des ESRS

Après la remise le 22 novembre 2022 par l'EFRAG à la Commission européenne

(CE) des premiers projets (le Set 1) de normes européennes d'information en matière de durabilité (*European Sustainability Reporting Standards* ou ESRS) qualifiées de trans-sectorielles (« *sector-agnostic* ») et applicables obligatoirement par les grandes entreprises au sens de la directive comptable telle qu'amendée par la CSRD, la préparation du Set 2 a démarré en vue de compléter le référentiel européen du *reporting* de durabilité d'ici juin 2024 (date prévue pour l'adoption du Set 2 par la CE par le biais d'actes délégués, le Set 1 devant être adopté d'ici fin juin 2023).

Les discussions menées au sein du SRB (*Sustainability Reporting Board*) et du SR TEG (*Sustainability Reporting Technical Expert Group*) lors des réunions de décembre ont ainsi porté sur l'approche et la méthodologie à adopter pour développer (i) les normes applicables aux PME (i.e. des normes ESRS pour les PME cotées dans le champ de la CSRD et des normes volontaires pour les PME non cotées – ce deuxième volet n'ayant pas à être adopté par acte délégué) et (ii) les premières normes sectorielles (à terme, 41 secteurs seront couverts).

Les échanges se poursuivront sur le premier trimestre 2023, un appel à commentaires sur des projets de normes devant être lancé par l'EFRAG au courant du printemps.

Brèves France

Homologation de 5 des 6 règlements de l'ANC de l'année 2022 et d'un règlement de l'ANC de 2021

A l'exception du règlement n°2022-06 relatif à la modernisation des états financiers (cf. brève ci-après), les règlements publiés par l'Autorité des Normes Comptables (ANC) tout au long de l'année 2022 ont été

homologués par arrêté et publiés au journal officiel du 18 décembre :

- règlement n°2022-05 modifiant le règlement n°2015-04 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social (applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022) ;
- règlement n°2022-04 modifiant le règlement n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif (applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023) ;
- règlement n°2022-03 modifiant le règlement n°2020-07 relatif aux comptes annuels des organismes de placement collectif à capital variable (applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} octobre 2023) ;
- règlement n°2022-02 modifiant le règlement n°2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif (applicable à l'exercice comptable en cours à la date de publication) ;
- règlement n°2022-01 modifiant le règlement n°2014-03 relatif au plan comptable général (applicable à l'exercice comptable en cours au 1^{er} janvier 2022 et aux exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022).

Par ailleurs, le règlement n°2021-09 relatif aux comptes annuels des organismes de placement collectif immobilier (applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} octobre 2023) a lui aussi été homologué et publié au journal officiel du 18 décembre.

L'ensemble des règlements de l'ANC (homologués ou non) sont accessibles sur le site www.anc.gouv.fr.

Règlement relatif à la modernisation des états financiers : application aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025

En février 2022, l'ANC avait publié, à des fins d'information et d'appropriation (sans en préciser la date et les modalités d'entrée en application), un projet de règlement modifiant le PCG en vue de moderniser les états financiers et la nomenclature des comptes. Les principales modifications introduites par ce projet de règlement étaient les suivantes (cf. [DOCTR'in n°184](#) de février 2022) :

- une nouvelle définition et présentation du résultat exceptionnel ;
- la suppression de la technique du transfert de charges ;
- la mise à jour de la nomenclature des comptes ;
- la modernisation et la réduction du nombre de modèles d'états financiers ;
- la réorganisation de la partie du PCG consacrée à l'annexe.

La date et les modalités d'entrée en application viennent d'être précisées dans le règlement définitif n°2022-06, publié le 9 décembre :

- le règlement s'appliquera de manière obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025 et pourra être appliqué par anticipation à compter de sa date de publication au Journal Officiel (qui n'est pas encore intervenue à la date de la présente publication) ;
- le règlement n'emportera aucune conséquence sur les comptes antérieurs, autres que les reclassements nécessaires pour se conformer aux nouveaux modèles de bilan et de compte de résultat lors du premier exercice d'application (ainsi, le

résultat exceptionnel constaté dans les comptes de l'exercice N-1 ne fera pas l'objet de retraitement selon la nouvelle définition) ;

- en cas de reclassements opérés sur le bilan et le compte de résultat N-1, la version de ces états telle qu'arrêtés et publiés dans les comptes N-1 devra être présentée séparément dans l'annexe aux comptes N.

Le texte définitif du règlement est accessible [ici](#).

Phase 1 de la PIR IFRS 9 : clôture et publication du «feedback statement»

Le 21 décembre, l'IASB a officiellement clôturé la phase 1 de la revue *a posteriori* de la norme IFRS 9 (*Post-implementation Review of IFRS 9 - Classification and Measurement*) en publiant un document de synthèse récapitulant les réponses apportées aux commentaires reçus des parties prenantes au cours de cette phase (document disponible [ici](#)). Ces commentaires faisaient suite aux questions posées par l'IASB dans sa demande d'information publiée en septembre 2021 (cf. l'étude publiée dans la lettre [DOCTR'in n°180](#) d'octobre 2021).

Dans son document de synthèse, l'IASB conclut que la norme IFRS 9 répond globalement aux objectifs d'amélioration de l'information financière produite sur les instruments financiers, n'a pas donné lieu à des problèmes d'application majeurs et a pu être mise en œuvre à un coût conforme aux anticipations.

Néanmoins, certains sujets (détaillés ci-après) ont été identifiés comme nécessitant une action normative afin d'améliorer l'information financière produite, de clarifier la norme ou de résoudre des problèmes d'application pratiques.

Amendement à venir à IFRS 9 et à IFRS 7

Cet amendement devrait porter sur :

- la clarification des principes généraux du test SPPI, leur déclinaison aux actifs de dette indexés sur une performance ESG (cf. [DOCTR'in n°190](#) de septembre 2022) et les informations à donner en annexe sur ce thème (cf. [DOCTR'in n°191](#) d'octobre 2022) ;

- la clarification des modalités d'application du test SPPI aux actifs de dette contractuellement liés et aux actifs de dette sans recours (cf. [DOCTR'in n°190](#) et [DOCTR'in n°192](#) de novembre 2022) ;
- l'ouverture d'une option comptable pour la décomptabilisation d'un passif financier avant sa date de règlement effectif dans le cas d'un transfert de trésorerie par virement électronique (cf. [DOCTR'in n°192](#) de novembre 2022) ;
- une exigence d'informations complémentaires à donner en annexe sur les instruments évalués à la juste valeur par capitaux propres non recyclables (cf. [DOCTR'in n°191](#)).

Cet amendement devrait être publié au premier trimestre 2023 et faire l'objet d'une période de commentaires de 120 jours.

Projet de recherche de l'IASB

Il est prévu l'inscription au programme de recherche de l'IASB d'un projet visant à clarifier :

- le traitement des modifications et restructurations d'actifs et de passifs financiers ;
- l'application de la méthode du taux d'intérêt effectif aux actifs et passifs financiers comptabilisés au coût amorti.

Dans la définition de son champ d'application et dans son calendrier d'avancement, ce projet tiendra compte des enseignements de la phase 2 de la PIR IFRS 9 à venir, relative à la dépréciation des actifs financiers, pour laquelle la publication d'une demande d'information est prévue au deuxième trimestre 2023.

Futurs amendements à IAS 7 et IFRS 7 sur les accords de financement des fournisseurs (« *Supplier Finance Arrangements* »)

Lors de sa réunion de novembre 2022, l'IASB a poursuivi ses redélibérations sur le projet « *Supplier Finance Arrangements* » (ou « SFA »), suite à l'exposé-sondage publié en novembre 2021 (disponible [ici](#)).

Pour mémoire, ce projet concerne les accords de type « *reverse factoring* » (ou affacturage inversé) et vise à permettre à l'utilisateur des états financiers de déterminer l'impact de ces accords sur les passifs de l'entité, ses flux de trésorerie, son profil de risque de liquidité et sa politique de gestion des risques. Il s'inscrit dans la continuité d'une décision d'agenda de décembre 2020 de l'IFRS IC, qui s'était notamment prononcée sur l'impact de ces accords sur le bilan et le tableau de flux de trésorerie (TFT). Pour plus d'informations sur le contenu de la décision d'agenda de l'IFRS IC et de l'exposé sondage SFA : cf. [DOCTR'in n°167](#) de juillet-août 2020 et [DOCTR'in n°177](#) de juin 2021.

Lors de sa réunion de novembre, le *Board* a pris les principales décisions provisoires suivantes :

- il a confirmé la nécessité de fournir une information en annexe sur les accords de financements pour lesquels les fournisseurs ont déjà reçu un paiement anticipé du factor (§ 44H b ii). Cette disposition a pour objectif d'informer les utilisateurs des comptes sur les choix de l'entité de rallonger ses délais de paiement ou de raccourcir ceux de ses

fournisseurs. L'IASB considère en effet que les clients seront généralement en mesure d'obtenir cette information de la part des *factors*, même s'ils n'ont pas l'habitude de la demander aujourd'hui, et que cette information est essentielle pour apprécier le risque de liquidité de l'entité. Cette décision a été adoptée à une majorité de 9 voix sur 11 ;

- il a modifié une disposition de l'exposé-sondage (§ 44 B da) relative aux changements de catégorie de flux dans le TFT sans contrepartie de trésorerie. Cette disposition prévoyait de donner en annexe une information spécifique lorsque, par exemple, les flux de trésorerie sortants, initialement classés en flux d'exploitation, étaient classés en flux de financement suite à l'entrée dans un programme de *reverse factoring*, bien qu'aucun flux de trésorerie d'exploitation entrant ne soit intervenu. Cette proposition n'a finalement pas été retenue et devrait être remplacée¹ par une disposition plus générale prévoyant une information désagrégée sur les passifs qui ne seraient pas classés de manière homogène en début et en fin de période comptable au bilan et dans le TFT. Cette décision a été adoptée à une majorité de 6 voix sur 11.
- il a assoupli les conditions de regroupement de l'information sur les accords de financement en supprimant la condition de similarité des termes et conditions contenue dans l'exposé-sondage, sous réserve néanmoins que le regroupement ne conduise pas à omettre ou à obscurcir une information significative.

¹ Selon les éléments fournis dans le *staff paper* mais non repris dans la décision de l'IASB

- il a clarifié que les délais de paiement des dettes fournisseurs, que ces dettes soient incluses ou non dans un accord de *reverse factoring*, doivent être présentés dans un cadre permettant la comparabilité, par exemple au sein d'une même géographie ou d'un même type d'activité.

La prochaine étape est la publication des amendements définitifs à IAS 7 et à IFRS 7, prévue au 2^{ème} trimestre 2023.

La Doctrine au quotidien

Publications

[Le cahier technique sur la norme IFRS 16 est désormais disponible en anglais](#)

Au mois d'avril, Mazars avait publié un nouveau cahier technique en 80 questions / réponses rassemblant et présentant de manière pédagogique l'ensemble des connaissances nécessaires à la comptabilisation des contrats de location.

Cette publication est désormais également disponible en anglais. Par ailleurs, la version française a été mise à jour des dernières évolutions normatives.

Pour télécharger ces publications, cliquer [ici](#).

Manifestations

[Replays des webinaires dédiés à la préparation de l'arrêté des comptes 2022](#)

Du 24 novembre au 8 décembre, les experts (Assurance, Banque, Doctrine, Sustainability, etc.) de Mazars, accompagnés d'intervenants externes prestigieux, ont animé une série de webinaires dédiés à la préparation de l'arrêté des comptes 2022.

Retrouvez l'ensemble de ces webinaires en [replay 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

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

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

Ont contribué à ce numéro :

Claire Dusser, Colette Fiard, Vincent Gilles,
Carole Masson, Nicolas Millot, 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 janvier 2023.

© MAZARS – Décembre 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