Arrêté des comptes au 30 juin 2023

Principaux enjeux comptables IFRS

Le 15 juin 2023

mazars

Thèmes d’actualité

1. **Enjeux comptables en lien avec la durabilité**
   - Contrats d'approvisionnement en énergie
   - Projets de décarbonation/compensation
   - Connectivité
2. **Impacts de la réforme des retraites (IAS19)**

Actualités normatives

3. **Nouveaux textes d’application obligatoire au 1er janvier 2023**
   - Informations à fournir sur les méthodes comptables (IAS 1)
   - Définition des estimations comptables (IAS 8)
   - Impôt différé sur actifs et passifs issus d’une même transaction (IAS 12)
4. **Récentes décisions de l’IFRS-IC**
   - Droits de substitution (IFRS 16)
5. **Amendements en cours d’adoption**
   - Réforme fiscale internationale Pilier 2 de l’OCDE (IAS 12)
   - Dette de location dans une cession-bail (IFRS 16)
   - Classement courant/non-courant des dettes avec covenants (IAS 1)
   - Accords de financement fournisseurs (IAS 7 / IFRS 7)
6. **Instruments financiers / amendements à IFRS9**
   - Règlements par paiement électronique
   - Caractère SPPI des actifs financiers avec composante ESG

01

Enjeux comptables en lien avec la durabilité

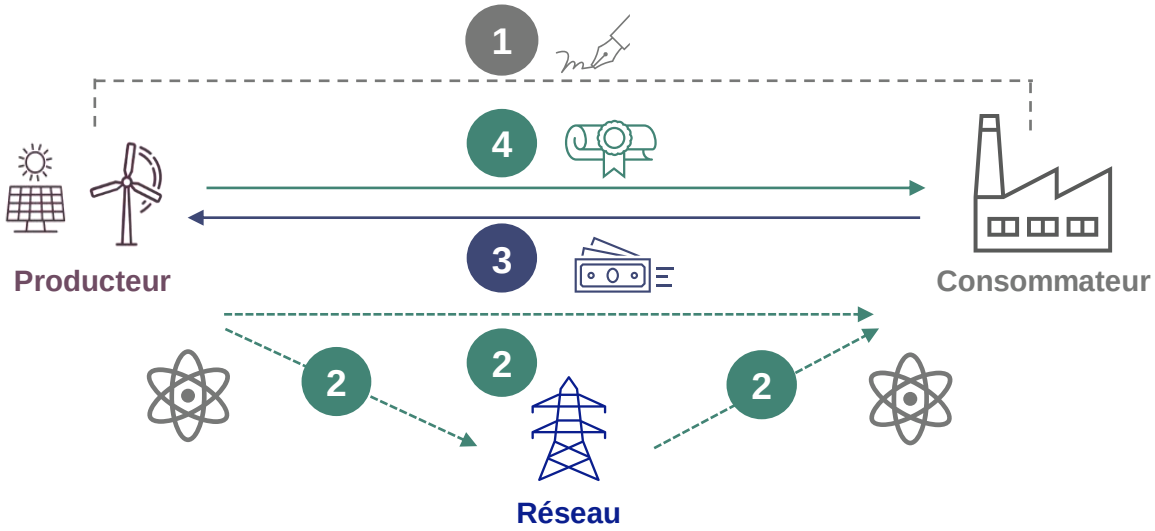
Contrats d’approvisionnement en énergie – *Power Purchase Agreement*

Power Purchase Agreement – typologie des contrats PPA

Deux grandes catégories selon qu'il y a livraison ou non de l'électricité

Physical PPA (*on-site* ou *off-site*)

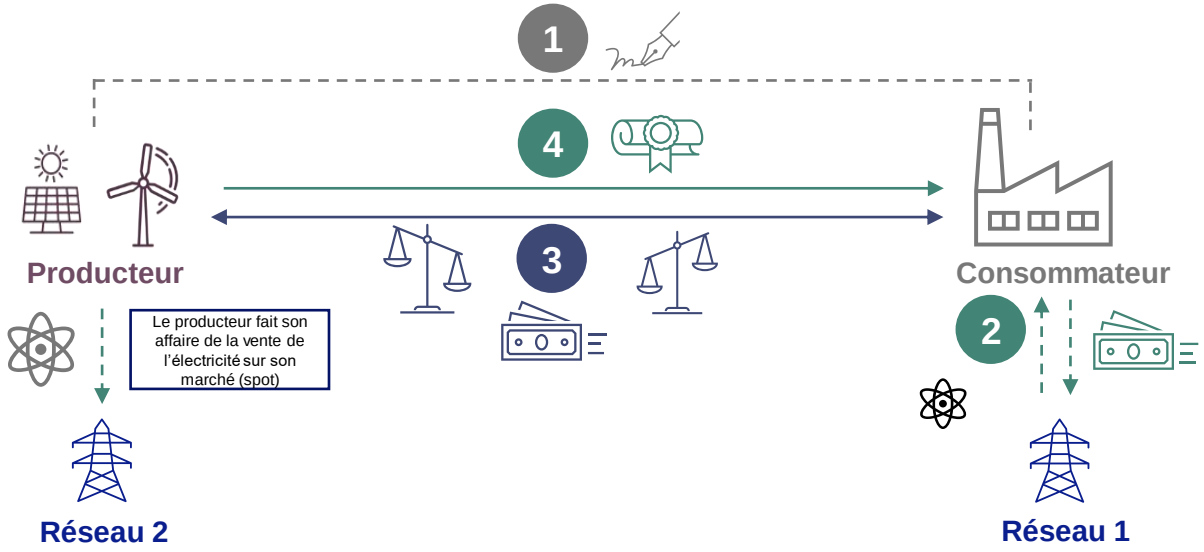
Producteur et consommateur sont raccordés au même réseau (off-site), ou sont raccordés directement l'un à l'autre (on-site)



1. Contrat PPA fixant le prix de l'énergie durable entre l'acheteur et le producteur
2. Livraison de l'énergie verte du producteur au consommateur (livraison directe ou via le réseau)
3. Paiement du prix de l'énergie au prix du PPA (fixe)
4. Transfert des certificats d'énergie verte

Virtual PPA

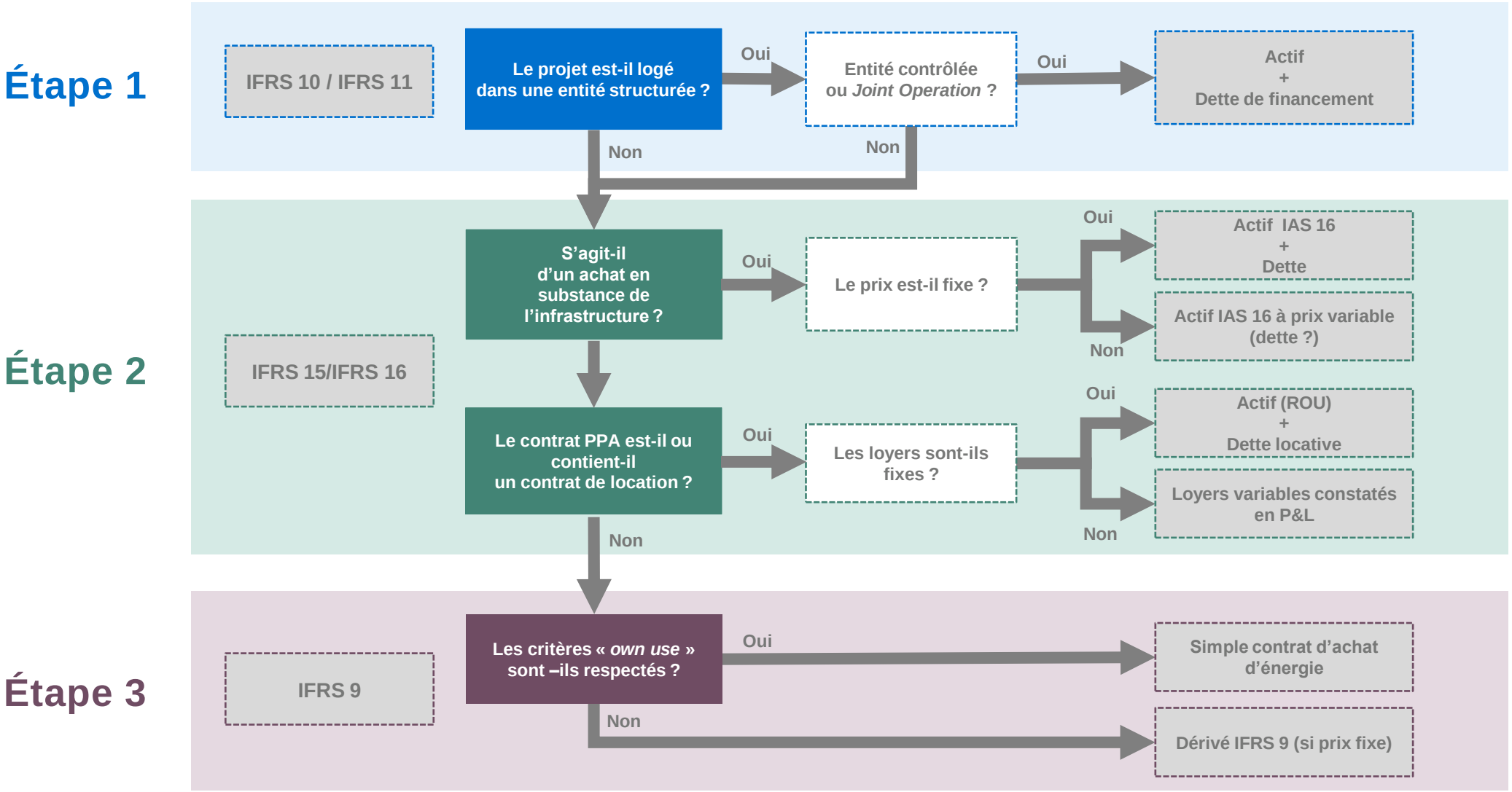
Producteur et consommateur ne sont généralement pas raccordés au même réseau



1. Contrat VPPA fixant le prix de l'énergie durable entre le consommateur et le producteur
2. Achat d'énergie auprès d'un fournisseur au prix de marché (spot)
3. **Règlement du différentiel entre prix de marché (spot) et prix du PPA (fixe)** sur la base du volume d'électricité produite
4. Transfert des certificats d'énergie verte

NB : le *Virtual* PPA n'exige pas d'être raccordé au même réseau. L'Europe étant considérée comme un marché unique pour les certificats verts, il est possible de contracter des « *cross boarder* » *virtual* PPA.

PPA – quelle norme regarder ?
Méthodologie d'analyse

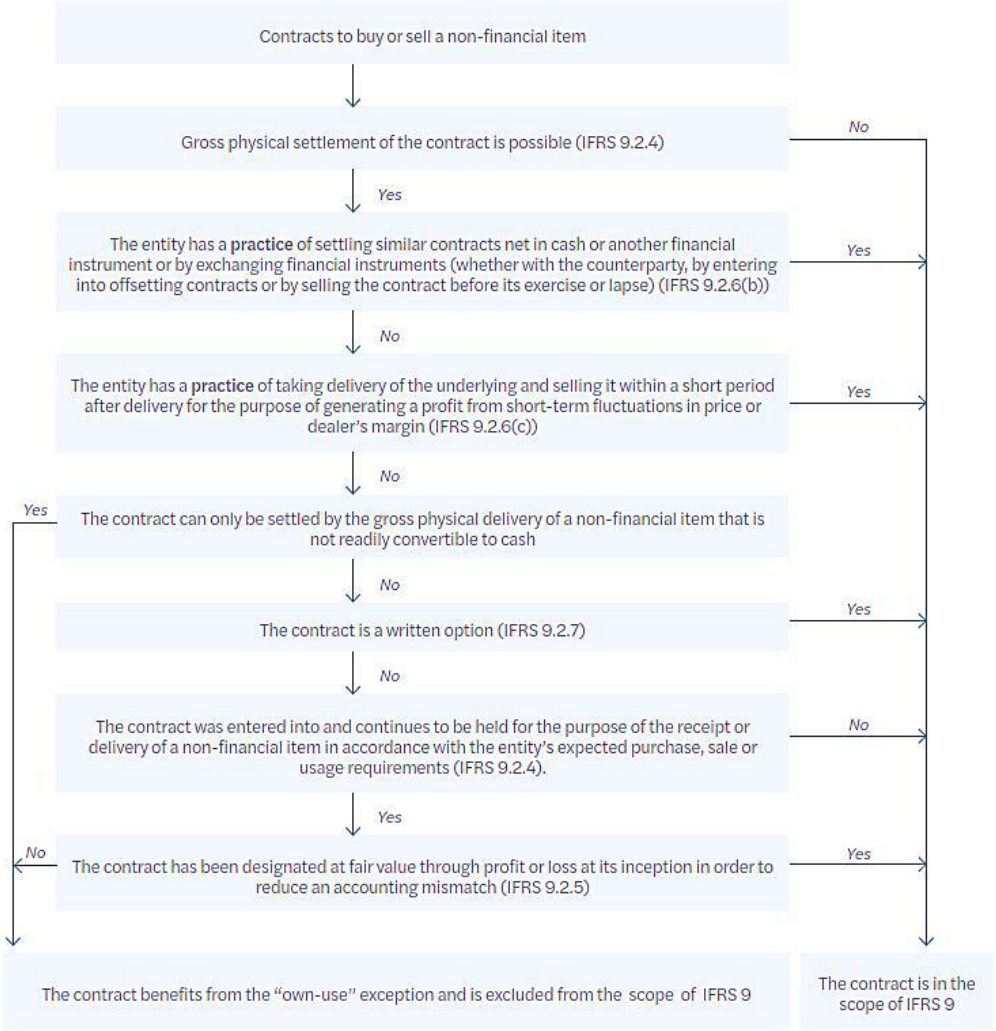


PPA – quelle norme regarder ?
Focus étape 3 : qualification « *own use* » (1/5)

Référence normative

Arbre de décision « *own use* »

(extrait de Mazars *insight – IFRS for financial instruments*)



PPA – quelle norme regarder ?
Focus étape 3 : qualification « *own use* » (2/5)

Contexte

Les acheteurs d'électricité verte (éolien, solaire,…) peuvent se retrouver en situation **d'approvisionnement excédentaire**, pour les raisons suivantes :

Cas 1	Cas 2	Cas 3
La non-utilisation de l'énergie par l'acheteur, compte tenu de l'arrêt de l'outil de production, pendant certaines périodes (congés annuels, nuit, week-ends, maintenance,…)	La réduction de la consommation, du fait des différentes politiques de réduction des besoins en énergie	Le surdimensionnement des contrats d'approvisionnement en énergie renouvelable (*« oversized contracts »*), compte tenu de l'aléa lié à l'intermittence

Ces situations peuvent conduire les acheteurs à revendre la partie excédentaire de leur énergie sur le marché (cas n° 1 et 3), ou à dénouer par anticipation en trésorerie leurs contrats excédentaires (cas n°2)

Question posée

La qualification « *own use* » est-elle toujours appropriée dans ces différentes situations ?

PPA – quelle norme regarder ?
Focus étape 3 : qualification « *own use* » (3/5)

Éléments de réponse

Cas 1
Non-utilisation de l'énergie par l'acheteur
Cas 2
Réduction de la consommation
Cas 3
Surdimensionnement des contrats d'approvisionnement en énergie renouvelable (« oversized contracts »)

Ces questions ont fait l'objet d'une soumission à l'IFRS IC pour sa réunion de juin 2023.

L'analyse du staff est la suivante :

- **Cas n° 1 et 3 :** Revenue de volumes excédentaires d'électricité sur le marché
  - Application de *IFRS 9 § 2.6c* → nécessité de déterminer si la revente résulte d'une <u>intention de profit à court terme</u>

    → Analyse préliminaire du staff : pas nécessairement, la revente peut être contrainte par la structure spécifique du marché de l'électricité verte intermittente, à savoir :
    - Offre d'électricité variable et non pilotable
    - Incapacité à stocker l'électricité
    - Revente obligatoire et quasi instantanée de l'électricité excédentaire sur le marché afin d'éviter des pénalités
  - Application de *IFRS 9 § 2.4* : signification de la notion *« d'expected purchase requirements »*

    → Analyse préliminaire du staff : correspond à une **valeur moyenne de consommation attendue** sur l'horizon du contrat :
    - Scenarios probabilisés et déviation autorisée par rapport à la moyenne, compatibles avec un certain niveau d'excédent ponctuel
    - Possibilité de raisonner sur la durée totale du contrat, vs. échéance par échéance

PPA – quelle norme regarder ?
Focus étape 3 : qualification « *own use* » (4/5)

Éléments de réponse (suite)

Cas 1
Non-utilisation de l'énergie par l'acheteur
Cas 2
Réduction de la consommation
Cas 3
Surdimensionnement des contrats d'approvisionnement en énergie renouvelable (« oversized contracts »)

Ces questions sont actuellement l'objet d'une soumission à l'IFRS IC pour sa réunion de juin 2023.

Sur les base du papier du staff, les premières orientations sont les suivantes :

- **Cas n°2 :** dénouement en trésorerie de certains contrats par anticipation :
  - Application de *IFRS 9 § 2.6b* → s'agit-il d'une décision constitutive d'une « pratique passée » de « *net settlement* », de nature à remettre en cause la qualification « *own use* » des contrats d'approvisionnement qui restent en vigueur ?

    → analyse préliminaire du staff : pas nécessairement, la notion de pratique passée implique un jugement qui dépend des faits et circonstances

- **Proposition du staff** : amender IFRS 9 sur la notion de « *own use* » afin d'en clarifier l'application sur les points suivants :
  - L'incidence de la structure d'un marché, notamment lorsque l'élément non financier ne peut être stocké par l'acheteur (comme pour l'électricité)
  - La période sur laquelle le respect de l'intention d'usage propre doit être évaluée
  - Le quantum d'excédent de revente autorisé qui ne remettrait pas en cause la qualification « *own use* » du contrat

PPA – quelle norme regarder ?
Focus étape 3 : qualification « *own use* » (5/5)

Éléments de réponse (fin)

Cas 1
Non-utilisation de l'énergie par l'acheteur
Cas 2
Réduction de la consommation
Cas 3
Surdimensionnement des contrats d'approvisionnement en énergie renouvelable (« oversized contracts »)

- **Décision prise lors de la réunion de l'IFRS IC du 6 juin 2023***

  - Saisine de l'IASB afin que ce dernier étudie l'opportunité d'amender la norme IFRS 9 pour compléter la guidance *own use*
    - ✓ Cette saisine ne préjuge pas de la décision de l'IASB de choisir d'amender ou non la norme, compte tenu des autres projets de normalisation en cours

  - Une attention particulière sera portée à la rédaction finale de l'IFRIC Update de Juin qui n'est pas encore parue à l'heure où nous écrivons.

- **Conséquence sur la pratique actuelle**

  - Dans l'attente d'une éventuelle décision de l'IASB d'amender IFRS 9, les points de discussion relevés par le staff de l'IFRS IC dans l'instruction des cas qui lui ont été soumis doivent selon nous être à présent intégrés et pris en compte dans les analyses conduites sur les PPA.

** sur la base de l'enregistrement audio de la réunion du 06/06/2023 ; les décisions ont été prises à une majorité de 9 voix sur 14*

Cas particulier des *Virtual Power Purchase Agreements* (VPPA)
Enjeux comptables spécifiques chez l'entreprise qui achète l'énergie verte

Champs d'application du contrat VPPA

- En pratique, au regard de la décision IFRS IC *Economic Benefits from Use of a Windfarm* de novembre 2021, le VPPA ne rentre pas dans le champ d'application d'IFRS 16. Le contrat ne confère en effet au distributeur ni le droit, ni l'obligation de retirer l'électricité produite par le parc éolien (le distributeur retire l'électricité **à partir du réseau** et non à partir du parc éolien).
- Les contrats VPPA sont qualifiés de **dérivés** au sens d'IFRS 9 car dénoués en net (versement du différentiel entre un prix fixe et un prix variable) et non éligible à l'exemption « *own-use* » qui ne concerne que des contrats dénoués en brut (i.e. par livraison physique).

Enjeux comptables spécifiques

- *Hedge accounting* : Possibilité de documenter le VPPA comme instrument de couverture en *Cash Flow Hedge* (CFH) ?
  - Eligibilité de la relation de couverture ? Fixation d'un prix variable donc nécessité d'avoir :
    - un contrat d'achat à prix variable (vs. fixe) et non déjà couvert localement
    - un contrat qui échange un prix variable contre un prix fixe (vs. prix variable flooré)
  - Efficacité de la relation de couverture ? Sources possibles de mismatch entraînant une inefficacité :
    - notionnel variable du VPPA (volume dépendant de la production d'énergie (P50 /P90…))
    - différences de profil entre bande de consommation et bande de production
    - faible corrélation entre le marché local du producteur d'énergie et le marché local du consommateur
- Difficulté de **valorisation** du dérivé réel et du dérivé hypothétique en l'absence d'un marché actif de l'énergie sur un horizon correspondant au VPPA
- Nécessité de comptabiliser un ***day-one* P&L** lié à la différence entre prix fixé au contrat et prix de marché du producteur à la date de signature ?

AMF esma

Rappel : recommandations AMF (clôture 2021)

Lors de la mise en place de ce type de contrats significatifs, l'AMF invite les sociétés à préciser dans leurs états financiers les caractéristiques des contrats, l'analyse comptable effectuée et les impacts financiers identifiés.

01

Enjeux comptables en lien avec la durabilité

Projets de décarbonation / compensation carbone

Projets de décarbonation / compensation carbone
De quoi parle-t-on ?

Objectif

- Multiplication des investissements dans des projets **volontaires** de décarbonation (*voluntary credit units,* VCU*)* avec pour **objectif de compenser des émissions de CO_2 ou équivalent.** Les projets de décarbonation sont destinés à financer des **projets de séquestration du CO_2.**

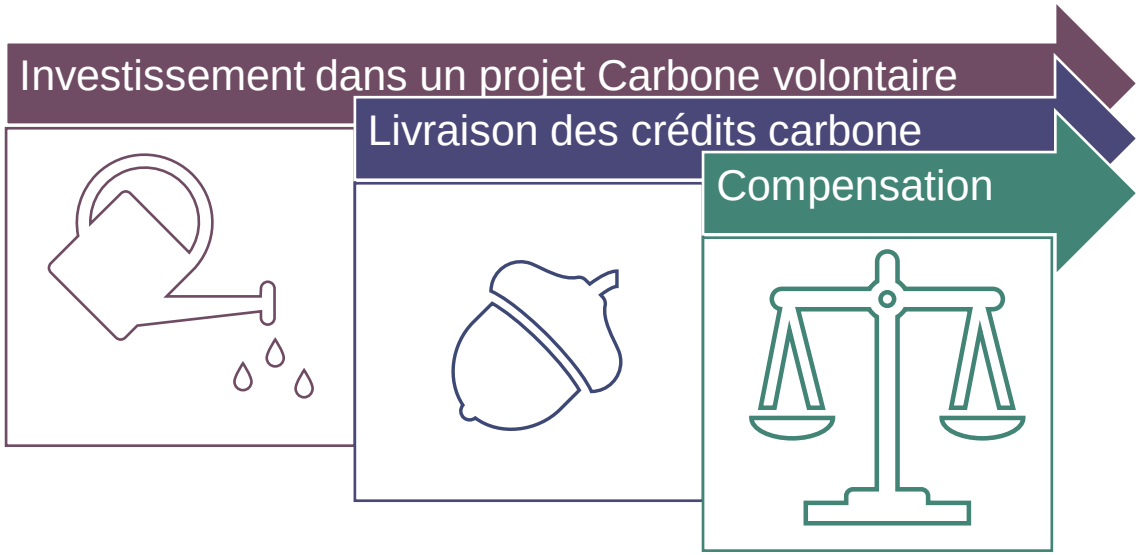
  Exemples : investissement direct dans un projet de reforestation, investissement mutualisé avec d'autres entreprises au sein d'un fonds, etc.

- Les projets s'inscrivent dans **la stratégie de l'entreprise pour atteindre ses engagements** de réduction d'empreinte carbone, voire de neutralité carbone, à un certain horizon. Ils ne résultent pas d'une obligation réglementaire (type mécanisme Européen ETS, *European Trading System*) et ne sont pas fongibles avec les quotas réglementaires.

Comment ça marche ?

- Les investissements sont réalisés sous forme de paiement direct à un organisateur de projet, ou par l'acquisition d'actions / parts de fonds. En contrepartie de son investissement, **l'investisseur reçoit un droit à recevoir dans le futur, les crédits carbone générés par le projet.**
- Les projets sont généralement des ERPA (*Emissions Reduction Purchase Agreement*) : ils donnent droit aux crédits carbone associés au projet mais pas aux actifs sous-jacents (ex : terrain, plantation,…).
- Les Crédits Carbone sont « créés » au moment de leur certification par un organisme tiers indépendant (ex : Verra,) qui les inscrits sur ses registres, et peut organiser un marché d'échange de gré à gré.

Enjeux comptables



- Les normes IFRS ne traitent pas directement de la comptabilisation des crédits carbone ou des projets qui les portent (retrait de l'interprétation IFRIC 3), mais l'IASB a initié un réexamen du besoin d'information en annexe sur les risques climatiques, et inscrit à son programme de revisiter les mécanismes de tarification de la pollution (*pollutant pricing mechanisms*).
- Certains normalisateurs nationaux (ex : ANC), ont développé des modèles de comptabilisation des quotas carbone réglementaires et des crédits volontaires fongibles dans ces dispositifs (*Certified Emission Reduction*, CER) et amorcent des réflexions sur les autres types de crédits volontaires (certificats d'économies d'énergie, CEE)
- Un débat de place a émergé, en France, notamment à la CNCC

Mutualisation de l'investissement dans un projet via des fonds carbone

Le véhicule utilisé pour investir conjointement dans un projet influe-t-il sur la nature comptable de l'actif ? Il existe une grande variété de montages, exigeant une analyse au cas par cas.

Caractéristiques générales des parts de fonds observées

- Remise quasi immédiate des crédits carbone (CC) (fonds = *pass through*, parce que distribution automatique, achat prépayé,…)
- Durée limitée du fonds/projet, et valeur résiduelle non significative de l'investissement initial
- Pas de flux de trésorerie (délivrance des crédits carbone en nature)
- L'achat à terme en commun ne signifie pas qu'il y a un contrôle conjoint ou une influence de l'investisseur
- Pas de « règlement net » (livraison physique ou revente /intention de revente des CC car *own use*)

Enjeux de traitement comptable – Exemples des discussions en cours

Actif	Parce que, notamment,	Modèle comptable?	Autres questions
Financier (IFRS 9)	juridiquement, il s'agit de parts de fonds	au coût (PCG) ou en juste valeur par le résultat ?	Dividendes ? Dépréciation ?
Incorporel (IAS 38)	droit à recevoir un actif non financier (CC)	au coût ? amortissement à mesure de la création des CC	(i) quels indicateurs de dépréciation? (ii) tenir compte de l'évolution des cours ?
Prépaiement (IAS 38.70)	pas d'incertitude sur la livraison et sur le nombre de CC à recevoir	au coût, reclassement en CC lorsqu'ils sont livrés sans impact résultat	pas de texte sur une éventuelle dépréciation

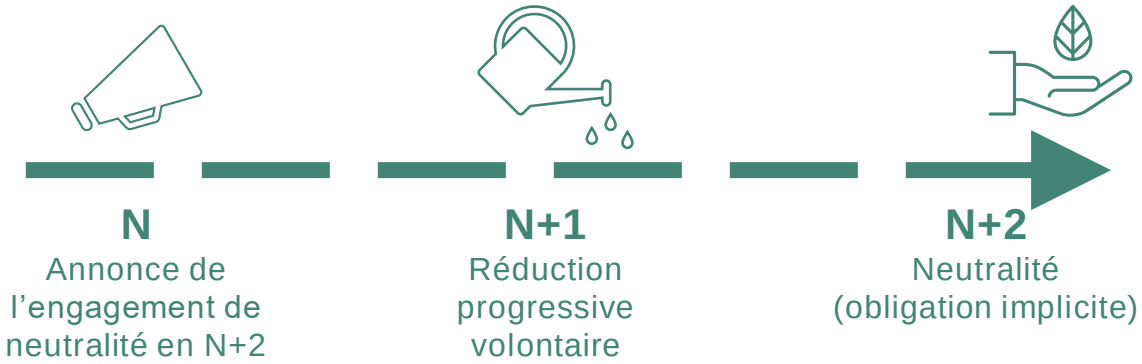
Crédits carbone
Création et compensation

Crédits Carbone – Exemples de pratiques

- Type d'actif ? Immobilisation (variantes autour d'ex-IFRIC3), stock (variantes autour du modèle de « net liability ») ou prépaiement
- Présentation au bilan ? Généralement classé en « courant » quel que soit le traitement comptable (immo, prépaiement, stock), car les CC sont généralement millésimés et donc de courte durée
- Valorisation initiale ? Nécessairement au coût pour un prépaiement ; généralement au coût d'achat ou de production sinon, car non reçu à titre gratuit.
- Valorisation à la clôture ? Dépend du modèle d'affaires : généralement au coût si pour propre usage, et en juste valeur si destiné à la revente (négoce).

Compensation

- En N : pas d'incidence comptable mais information en annexe
- En N+1 (avant la date d'engagement de neutralité) : radiation des CC du registre en l'absence d'obligation implicite (dépréciation de l'actif qui réduit le bilan carbone de la période).
- À partir de N+2, toute émission crée un « déficit » par rapport à l'engagement pris, donc une obligation implicite à compenser, et donc un passif à mesure des émissions. La compensation avec les actifs ne fait que « solder/régler » ce passif.



01

Enjeux comptables en lien avec la durabilité

Connectivité

Connectivité
Un projet attendu et prioritaire

Projet de recherche à l'EFRAG

- Identifié comme priorité de l'agenda de l'EFRAG en 2021
- Janvier-février 2023, les TEG et Board FR et SR approuvent le périmètre et l'approche du projet et la création d'un groupe de travail (Connectivity Advisory Panel, CAP)
- Les objectifs sont de :
  (i) accompagner les pratiques,
  (ii) proposer des contenus pédagogiques,
  (iii) influencer la normalisation
- 2024 ? Consultation publique sur un *Discussion Paper*

Examen à l'IASB et consultation de l'ISSB

- La connectivité a été identifiée comme un projet prioritaire lors de la 3ème consultation de l'IASB sur son agenda
- Mars 2023 : article commun des présidents des 2 boards sur la connectivité. L'IASB lance un projet pour explorer comment améliorer l'information sur les risques climatiques dans le rapport financier.
- Mai 2023 : dans la consultation en cours sur son programme de travail pour 2024-2025, l'ISSB indique vouloir travailler sur la connectivité en « soutien » à IFRS S1 et S2 et pose la question d'un projet de recherche sur le reporting intégré.

Autres initiatives

- de normalisateurs nationaux (Royaume-Uni, Canada, …)
- de régulateurs de marché : études de l'AMF et de l'ESMA (projet)
- Étude Mazars sur les enjeux climatiques

Connectivité
Démarche de l'EFRAG

1ère phase : étude des pratiques de connectivité entre le rapport financier (FR) et le rapport de durabilité (SR)

2ème phase : conceptualisation

- Démarche empirique
- « Poser le décor conceptuel » permettant de faire dialoguer les 2 rapports

Enjeux pour le normalisateur

- Certains sujets seront à portée explicative / pédagogique (*Educational material*)
- D'autres requièrent de la normalisation… (*Standard setting*)
- … ou des recommandations d'application (*Application guidance*)

Connectivité
Démarche empirique

1. Inventorier les thèmes (« *Anchor points* ») sur lesquels la connectivité a du sens pour les utilisateurs
2. Analyser, pour chacun :
   i. ce qui ne peut pas concorder (et l'expliquer), et
   ii. ce qui devrait converger.
3. Identifier les techniques de connexion possibles
4. Illustrer par des pratiques ou modèles

Anchor points qui existent déjà dans les ESRS :

- E1-9 incidences financières possibles du changement climatique : ex. actifs échoués (*stranded assets*),
- E2-6 incidences financières possibles des risques et opportunités environnementales (provisions environnementales)

À ne pas connecter
Par exemple : Différences conceptuelles de périmètre (ex : Value Chain)

À connecter, directement ou indirectement :

1. Rapprochement des informations **communes** (yc prospectives : hypothèses) aux 2 référentiels FR et SR
2. Information SR qui **n'existe pas encore dans le FR** mais pourrait y émerger : identifier les critères assurant la cohérence du passage (éventuel) d'un rapport à l'autre.

4 façons de connecter :

1. **Description** des relations entre les différentes informations
2. **Renvoi** ou incorporation par référence
3. **Rapprochement** entre les informations contenues dans les deux rapports
4. Cohérence des **hypothèses sous-jacentes**

Le lien peut être localisé dans :

- l'information financière (ex : dépréciation IAS36, information en annexe IAS37, information sectorielle IFRS8, …)
- le rapport durabilité,
- d'autres parties du rapport de gestion (ex : perspectives du BP), …
- la taxinomie

Connectivité
Poser le décor conceptuel

Relier (ou ne pas relier ?) les deux « jambes » de *reporting*

• **Périmètre** : entité vs. chaîne de valeur	Interroge notamment les concepts de contrôle, d'obligation, …
• **Utilisateurs** : investisseurs vs. autres utilisateurs	Interroge notamment le concept de « pertinence », pour qui ? Mais aussi de fiabilité
• **Unité de mesure** : monétaire / non monétaire	Ex : ordre de grandeur des actifs exposés à un risque (ex : risque d'inondation). Plus difficile à estimer en matière de biodiversité, réputation, social, …
• **Horizon de temps** : Court, moyen et long terme	Continuité d'exploitation à 12 mois
• Prise en compte d'informations **prospectives**	L'information comptable est rétrospective mais peut comprendre certains éléments prospectifs dont il faut assurer la cohérence des hypothèses (ex : scénarios SR vs. sensibilité FR)
• Matérialité **dynamique**	Approche dynamique de la connectivité y.c. concernant la matérialité d'impact (ESRS1.46) et financière (ESRS1.52)

Ne pas fragiliser le cadre conceptuel du FR, éprouvé et robuste => définir un cadre conceptuel pour le SR ?

02

Réforme des retraites en France

Impacts du report de l’âge légal de départ à la retraire sous IAS 19

Réforme des retraites en France
Mesures phares de la réforme (1/2)

Loi FLSS promulguée le 14 avril 2023 et **publiée au JO du 15 avril 2023** suite à la validation par le Conseil Constitutionnel

Principales modifications de la réforme ?

- **Recul de l'âge légal** de départ à la retraite, de 62 à 64 ans
- **Allongement de la durée de cotisation** pour bénéficier du taux plein : 43 ans dès 2027 (vs. 2035)
- Revalorisation de la retraite minimale
- Suppression des régimes spéciaux (RATP, Industries Électriques et Gazières (IEG), etc.)

Principales conséquences ?

+ **Indemnités de départ à la retraite (IDR)** : le recul de la date de départ en retraite rallonge la durée de cotisation, et donc étale la charge sur une durée supérieure

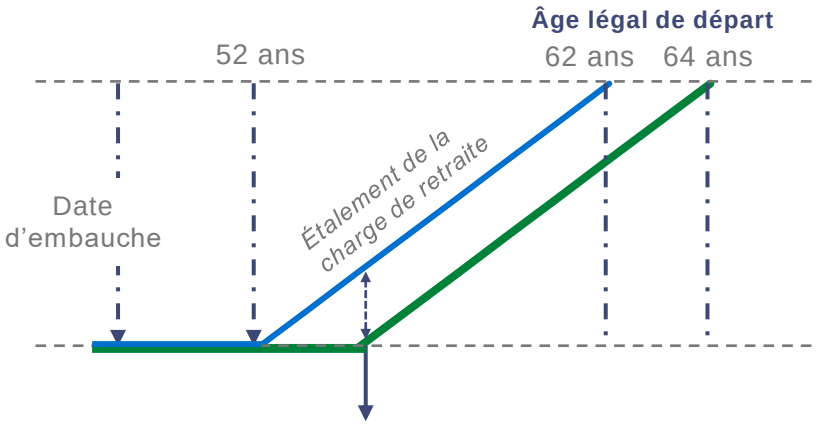
- **Dispositifs de pré-retraite** : le recul de la date de départ en retraite, et l'allongement de la durée de cotisations, rallongent la durée pendant laquelle l'entreprise verse des indemnités (du fait de l'engagement de paiement jusqu'à atteinte du taux plein)

Réforme des retraites en France
Mesures phares de la réforme (2/2)

Illustration des conséquences de la réforme sur l'évaluation du passif IAS 19

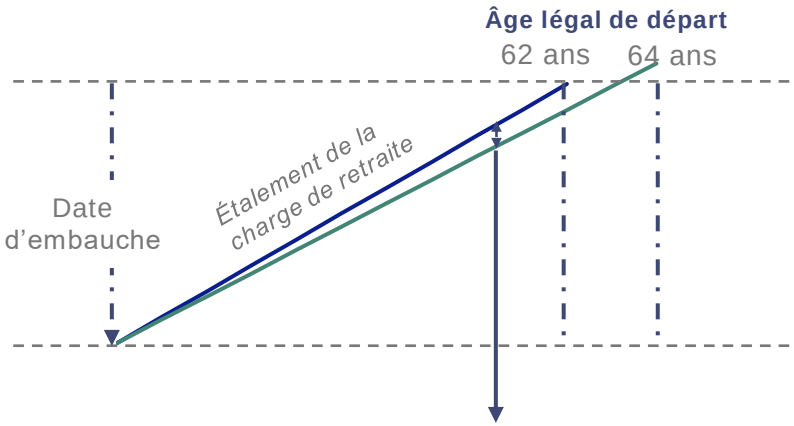
Indemnités de départ en retraite

CAS 1 : cas d'un plafonnement sur les 10 dernières années de carrière (i.e. acquisition des droits sur les 10 dernières années)



⇒ Coût des services passés (**gain immédiat**)

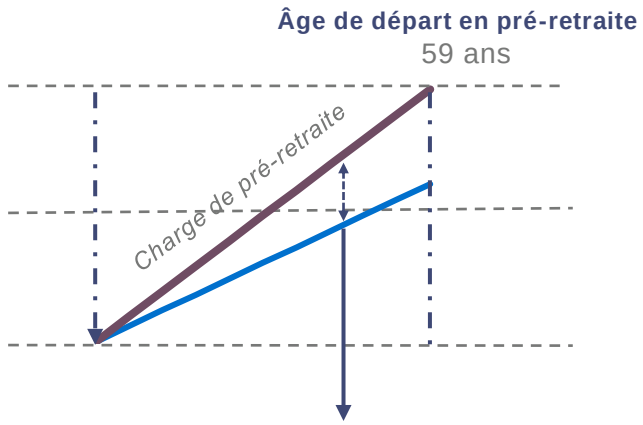
CAS 2 : cas d'un régime non plafonné avec une acquisition des droits sur toute la durée de carrière



⇒ Coût des services passés (**gain immédiat**)

Pré-retraite

CAS 3 : cas d'un plan de départ en pré-retraite sur 3 ans, rallongé de 2 ans pour tenir compte du report de l'âge légal de départ



⇒ Coût des services passés (**charge immédiate**)

Réforme des retraites en France
IAS 19 – Impacts de la réforme des retraites (1/2)

Modification de régime

Les mesures issues de la réforme constituent une **modification de régime** au sens d'IAS 19.104.

> IAS 19.104 : "A plan amendment occurs when an entity introduces, or withdraws, a defined benefit plan or changes the benefits payable under an existing defined benefit plan."

> AD IFRIC Nov. 2007 'IAS 19 Employee Benefits - *Changes to a plan caused by government*' : "[…] the accounting for changes **caused by government should be the same as for changes made by an employer**."

Modification de régime ≠ modification des hypothèses actuarielles

La publication de la loi au JO le 15 avril 2023 **impose de prendre en compte ce texte** dans les comptes arrêtés après cette date (en particulier les comptes arrêtés au 30/06/23).

> **Le 15 avril 2023 constitue la date de modification de régime.**

> Les incertitudes sur les décrets d'application ne sont pas suffisantes pour exonérer l'entité d'une mise à jour des calculs dans les comptes au 30/06/23. Les hypothèses de carrière longue et de pénibilisé ne sont d'ailleurs généralement pas prises en compte dans le calcul de la PIDR.

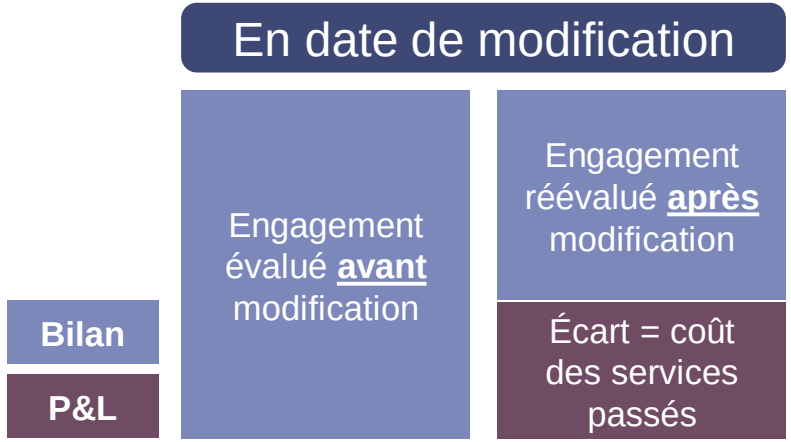
En pratique

ETAPE 1 : réévaluer l'engagement (**selon l'ancienne loi**) en date de modification de régime en retenant des hypothèses **actualisées** à la date de l'événement (obligation nette, taux d'actualisation, valeur des actifs…)

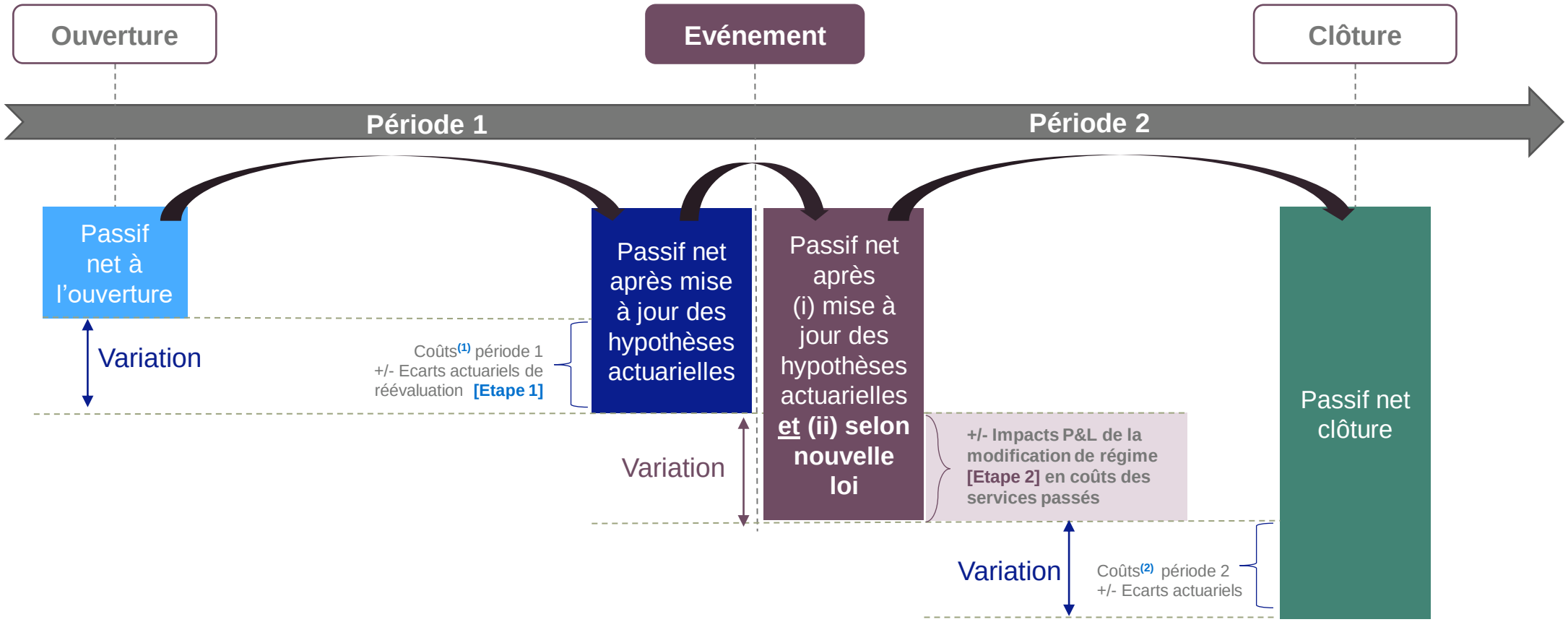
⇒ L'impact de la mise à jour des hypothèses actuarielles est enregistré en OCI

ETAPE 2 : déterminer l'impact de la modification de régime, en réévaluant l'engagement (issue de l'étape 1) en date de modification de régime **selon la nouvelle loi** (âge légal, durée de cotisation, etc.)

⇒ L'impact de cette mise à jour est **enregistré directement au compte de résultat, en coût des services passés (IAS 19.103)**



Réforme des retraites en France
IAS 19 – Impacts de la réforme des retraites (2/2)



(1) Coûts (services rendus, intérêts nets…) calculés sur la base des hypothèses d'ouverture

(2) Coûts (services rendus, intérêts nets…) calculés sur la base des hypothèses actualisées à la date de l'événement

03

Nouveaux textes d’application obligatoire au 1er janvier 2023

Nouveaux textes d'application obligatoire au 1er janvier 2023
Normes et amendements

Norme	Thème	Date d'entrée en vigueur selon l'IASB	Date de publication au JOUE	Publication Doctr'In
IFRS 17 et amendements	➢ **Contrats d'assurance** (publié le 18 mai 2017 et le 25 juin 2020) ➢ Amendements de la norme IFRS 17 : 1ère application d'IFRS 17 et d'IFRS 9 – Informations comparatives (publié le 9 décembre 2021)	1er janvier 2023 Application anticipée possible	23 novembre 2021 et 9 septembre 2022	
Amendements IAS 1	**Présentation des états financiers – « Informations à fournir sur les méthodes comptables »** (publié le 12 février 2021)	1er janvier 2023 Application anticipée possible	3 mars 2022	Brèves IFRS fév.-21
Amendements IAS 8	**Définition des estimations comptables** (publiés le 12 février 2021)	1er janvier 2023 Application anticipée possible	3 mars 2022	Brèves IFRS fév.-21
Amendements IAS 12	**Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction** (publié le 7 mai 2021)	1er janvier 2023 Application anticipée possible	11 août 2022	Mai 21

Informations à fournir sur les méthodes comptables
Amendements à IAS 1 (1/2)

Rappels (définitions dans IAS 1)

Une information présente **un caractère significatif** (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance) si **on peut raisonnablement s'attendre** à ce que **son omission, son inexactitude ou son obscurcissement influence les décisions que les principaux utilisateurs des états financiers** à usage général prennent […].

Le caractère significatif (ou importance relative) dépend de **la nature** ou de **l'ampleur** de l'information, ou des deux. C'est dans le contexte de ses **états financiers pris dans leur ensemble** que l'entité apprécie si l'information est significative, **prise individuellement** ou **conjointement avec d'autres informations.**

IAS 1 avant amendements

Dans son résumé des **principales méthodes comptables**, l'entité doit donner des informations sur :

a) la ou les bases d'évaluation utilisées pour l'établissement des états financiers ;

b) les autres méthodes comptables utilisées qui sont **utiles à la compréhension des états financiers**.

(IAS 1.117)

IAS 1 après amendements (en bref)

- Présenter **les méthodes comptables significatives** *(IAS 1.117)*
- **Des informations spécifiques à l'entité** sont plus utiles que des informations standardisées *(IAS 1.117C)*
- **Les informations relatives aux méthodes comptables non significatives** ne sont pas strictement interdites (à condition de ne pas occulter des informations importantes) *(IAS 1.117D)*
- Conclure que l'information relative à une méthode comptable est non significative **n'exempte pas une entité d'appliquer les obligations d'information correspondantes requises par d'autres IFRS** *(IAS 1.117E)*

Informations à fournir sur les méthodes comptables
Amendements à IAS 1 (2/2)

Apprécier le caractère significatif de l'information sur les méthodes comptables

Exemples de situations dans il est probable que l'entité considère que des informations sur les méthodes comptables sont significatives par rapport à ses états financiers *(IAS 1.117B)* :

a) *l'entité a changé de méthode comptable au cours de la période de reporting et ce changement a entraîné une variation significative des informations contenues dans les états financiers ;*

b) *l'entité a choisi la méthode comptable parmi plusieurs possibilités permises dans les normes IFRS (par exemple, elle a choisi d'évaluer les immeubles de placement au coût historique plutôt qu'à la juste valeur) ;*

c) *la méthode comptable a été élaborée conformément à IAS 8, en l'absence d'une norme IFRS qui s'applique spécifiquement ;*

d) *la méthode comptable concerne un aspect pour lequel l'entité doit porter des jugements importants ou formuler des hypothèses importantes lors de l'application de la méthode comptable et l'entité fournit des informations sur ces jugements ou hypothèses conformément aux paragraphes 122 et 125 ; ou*

e) *le traitement comptable de ces transactions, de ces autres événements ou de ces conditions significatifs est complexe, et les utilisateurs des états financiers de l'entité n'en auraient pas, autrement, une bonne compréhension—une telle situation pourrait se produire si l'entité applique plus d'une norme IFRS à une catégorie de transactions significatives.*

+ 2 exemples plus détaillés (études de cas) dans les amendements au « *Practice Statement 2* » (texte non adopté dans l'UE)

Définition des estimations comptables
Amendements à IAS 8

Objectif

- Faciliter la distinction entre les méthodes comptables et les estimations comptables
- Les modifications et ajouts ne concernent que les estimations comptables

Une définition des estimations comptables

- IAS 8 comportait une définition d'un « changement d'estimation comptable »
- L'amendement introduit une définition des « estimations comptables » :

> IAS 8.5 : « Les estimations comptables sont des montants des états financiers qui comportent une incertitude d'évaluation. »

Des précisions apportées sur l'établissement des estimations comptables

- une **méthode comptable** peut exiger que des postes des états financiers soient évalués d'une manière qui implique une incertitude dans l'évaluation (i.e. une estimation comptable)
- pour élaborer une estimation comptable, une entité utilise des **données d'entrée** et des **techniques d'évaluation**
- les effets sur les estimations comptables d'un changement de donnée d'entrée ou d'un changement de technique d'évaluation sont des changements d'estimations comptables, sauf s'ils découlent d'une correction d'erreur au titre d'une période comptable antérieure

Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction
Amendements à IAS 12 (1/2)

Principe : restreindre la portée de l'exception de première comptabilisation (IAS12.15)
(*initial recognition exception*, IRE)

Différence temporaire (DT) liée à un regroupement d'entreprises ? — Oui → **Comptabiliser un IDA / IDP**

Non ↓

Impacte le résultat comptable ou le bénéfice taxable à la date de la transaction ? — Oui → **Comptabiliser un IDA / IDP**

Non ↓

DT déductibles et imposables de même montant à la date de la transaction ? — Oui → **Comptabiliser un IDA / IDP**

Non ↓

Nouveau

IRE → **Ne pas comptabiliser d'IDA / IDP**

Ni lors de la comptabilisation,
Ni ultérieurement (IAS 12.22.c)

Comptabilisation <u>obligatoire</u> d'impôts différés pour :

- les contrats de location IFRS 16 comptabilisés au bilan d'un preneur
- les actifs / passifs de démantèlement
- les éventuelles autres transactions visées

Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction
Amendements à IAS 12 (2/2)

Des modalités de transition différenciées selon les transactions

Contrats de location IFRS 16 et actifs / passifs de démantèlement
Application rétrospective (impact cumulé de première application comptabilisé en capitaux propres à l'ouverture de la période comparative la plus ancienne)

Autres transactions
Application prospective (transactions à compter de la date d'ouverture de la période comparative la plus ancienne) *Ex. : paiements d'avance effectués en nature par un client (non-cash consideration)*

Date d'application

- Amendements publiés au JO de l'UE le 12/08/2022
- **Application obligatoire** aux exercices ouverts à compter **du 1er janvier 2023**

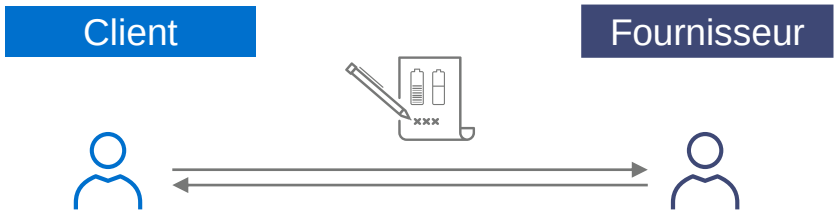
04

Décisions récentes de l’IFRS IC

Décisions récentes de l'IFRS IC
Définition d'une location – Droits de Substitution (IFRS 16) (1/2)

Contexte

Un client conclut avec un fournisseur un contrat de **10 ans** pour l'utilisation de **100 batteries de bus similaires**.



Chaque batterie est utilisée dans un bus que le client possède ou loue à une partie non liée au fournisseur.

Le fournisseur a la **capacité pratique de substituer les batteries pendant toute la durée du contrat** (*).

*(*) Si une batterie devait être remplacée, le fournisseur serait tenu **d'indemniser** le client pour **toute perte de revenu** ou **tout coût encouru** pendant la substitution.*

Le fournisseur ne retire **aucun bénéfice économique** s'il remplace une batterie utilisée depuis moins de 3 ans.

Questions soumises à l'IFRS IC

Q1 : Faut-il considérer pour l'analyse chaque actif pris séparément, ou alors tous les actifs ensemble ?

Q2 : Comment apprécier si un contrat donne le droit au client de décider de l'utilisation d'un actif identifié lorsque le fournisseur dispose de droits de substitution particuliers, et notamment lorsque ce dernier :

- a la capacité pratique de substituer l'actif sous-jacent tout au long de la période d'utilisation ; **mais**

- ne bénéficie pas économiquement de l'exercice de son droit de substitution pendant toute la période d'utilisation.

Décisions récentes de l'IFRS IC
Définition d'une location – Droits de Substitution (IFRS 16) (2/2)

Q1 : niveau d'analyse // **IFRS 16.B12 & B32**

1) le client peut bénéficier de l'utilisation de chaque batterie ;
2) chaque batterie n'est ni fortement dépendante ni fortement liée aux autres batteries du contrat.

➔ L'existence d'un contrat de location doit être appréciée **au niveau de chaque batterie**.

➔ L'analyse du caractère substantif du droit de substitution doit donc être menée **au même niveau, i.e. pour chaque batterie**.

Q2 : droit de substitution substantif // **IFRS 16.B13-B14**

1) chaque batterie est **implicitement déterminée** lors de sa mise à disposition au client;
2) la capacité pratique du fournisseur de substituer la batterie **pendant toute la période d'utilisation** existe ; **mais**
3) le fournisseur **ne bénéficie pas d'un avantage** économique à utiliser son droit de substitution **pendant toute la période d'utilisation**.

➔ Le fournisseur n'a pas de droit de substitution **substantif.**

Conclusion de l'IFRS IC

- chaque batterie constitue un bien / un **actif identifié** ;
- les dispositions de la norme IFRS sont suffisantes (pas de normalisation nécessaire).

Points d'attention de l'analyse

- les exigences énoncées aux § B13 à B19 constituent un **obstacle important** à franchir avant qu'un client puisse conclure qu'il n'y a pas d'actif identifié lorsqu'un actif est **explicitement ou implicitement** spécifié au contrat ;
- l'exercice du **jugement** est requis pour déterminer si le droit de substitution d'un fournisseur est **substantiel pendant toute la période d'utilisation ;**
- « *throughout the period of use* » (§B14) **ne veut pas dire à tout moment** pendant **toute la durée d'utilisation.**

05

Amendements en cours d'adoption par l'UE

Modèle de Règles du Pilier II publié en décembre 2021 par l'OCDE (*)
Contexte

Règles du Pilier II

https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm

Quel est l'objectif ?

Faire en sorte que les grandes entreprises multinationales (EMN) paient un impôt minimum sur les bénéfices qu'elles font dans chacune des juridictions où elles exercent des activités

De quoi s'agit-il ?

Un modèle de règles à transposer par les États dans leur droit interne

Quels groupes seront concernés ?

- Chiffres d'affaires consolidé (calculé selon des règles précisées par Pilier II) > 750 M€ sur au moins 2 des 4 derniers exercices fiscaux
- Autres que : entités publiques, organisations internationales et organisations à but non lucratif , fonds de pension, fonds d'investissement, fonds d'investissement immobilier

Quel est le principe ?

- Calcul du taux effectif d'imposition pour chaque juridiction
- Si le taux effectif d'imposition d'une juridiction est inférieur taux minimum de 15 % : impôt complémentaire à payer (prélevé en général dans la juridiction de la société mère ultime)

Transposition dans l'Union européenne : Directive (UE) 2022/2523 du 14 décembre 2022

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2523&qid=1674659020820

- Reprend en grande partie les règles OCDE et en aménage certaines (ex. : application étendue aux groupes purement nationaux)
- Fixe le calendrier de transposition dans l'UE : mise en conformité des États membres avec la Directive **au plus tard le 31 décembre 2023** (pour une application aux exercices suivants)

Autres pays bien avancés dans la transposition

- UK, Japon, Corée du Sud

(*) : également appelées « Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition » ou « Règles GloBE »

Modèle de Règles du Pilier II publié en décembre 2021 par l'OCDE
Amendements à IAS 12

Amendements à IAS 12 publiés le 23 mai 2023

Contenu des amendements

1) **Exception temporaire** (sans date de fin)
   (i) à la comptabilisation des impôts différés résultant de la mise en œuvre des règles du Pilier Deux, et
   (ii) à la fourniture d'informations relatives à ces impôts différés
   + Mention **obligatoire** de l'application de cette exception
2) **Présentation séparée de l'impôt courant sur le résultat relatif au Pilier Deux de l'OCDE**
3) **Entre l'adoption (ou la quasi-adoption) de législations mettant en œuvre Pilier Deux et leur entrée en vigueur :** fournir des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées pour comprendre l'exposition de l'entité :
   - informations quantitatives et qualitatives
   - pas besoin de refléter toutes les exigences de la législation
   - fourchettes indicatives possibles

   NB : À défaut de telles informations disponibles : préciser l'état d'avancement des travaux de l'entité pour évaluer son exposition.

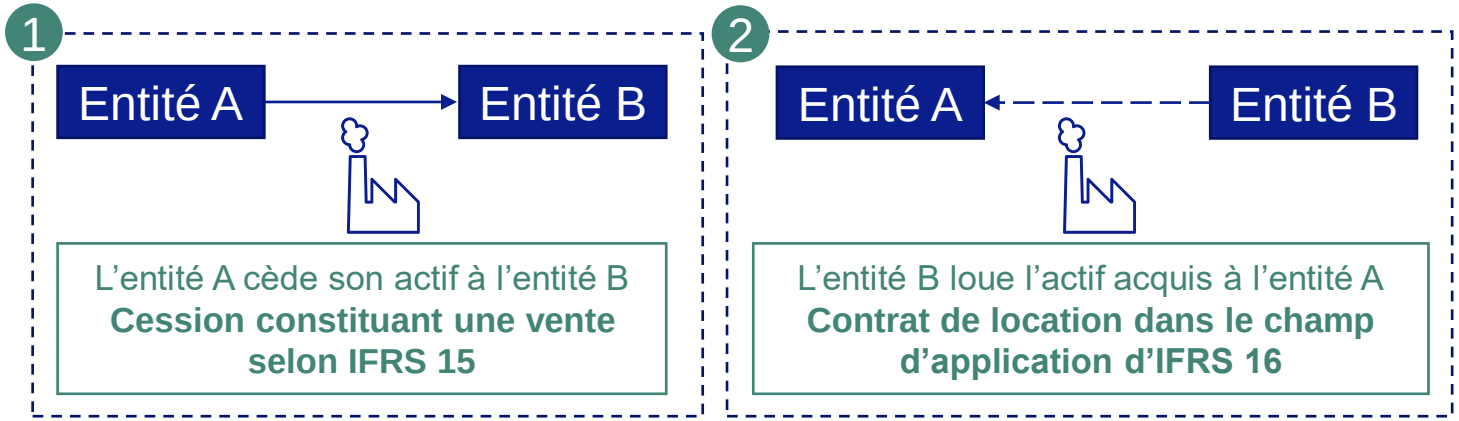
Date d'entrée en application

- 1) : application immédiate et rétrospective (conformément à IAS 8)
- 2) et 3) : application aux exercices ouverts à partir du 1er janv. 2023 (arrêtés intermédiaires clos avant le 31 déc. 2023 : pas d'obligation)

- **Compte tenu de leur date de publication, les amendements ne pourront pas être adoptés dans l'UE avant le 30 juin 2023**
  - IAS 12 non prévu pour ce type d'impôt
  - Difficile de déterminer quelles seraient les conséquences d'IAS 12 en matière d'impôts différés
  - Ne pas comptabiliser d'ID au 30 juin sur la base des motifs ci-dessus est une position acceptable
  - Décrire le jugement fait par la société pour le 30 juin, sauf si l'impact attendu de pilier II est non significatif

Dette de location dans une cession-bail
Amendements à IFRS 16 (1/2)

Rappel du cas examiné par l'IFRS IC en 2020



Traitement comptable chez A – vendeur/preneur

IFRS 16 : transaction analysée **en substance** comme une **vente du droit d'utiliser l'actif sous-jacent <u>à l'issue</u> du contrat de location.**

Dans ses comptes, à l'initiation, le vendeur-preneur (entité A) :

1) constate une dette de location liée au contrat de location selon les principes IFRS 16
2) constate un droit d'utilisation (ROU) selon les principes IFRS 16. Ce montant correspond à une portion de la VNC de l'actif transféré
3) constate un **résultat de cession** équivalent à la part de droit d'utilisation « effectivement » cédée au bailleur, via la transaction de vente.

<u>Problématique rencontrée</u>

Si le contrat de location ne prévoit que des **paiements variables** (non fonction d'un indice/taux), alors la dette de location ne peut être calculée par l'entité A, vendeur/preneur.

⇒ Le résultat de cession serait alors dégagé **sur la totalité de l'actif cédé.**

<u>Réponse de l'IFRIC (*agenda decision* de juin 2020)</u>

- Possibilité pour le vendeur/preneur de déterminer la proportion du ROU conservée en comparant, par exemple (i) la valeur actuelle de **<u>tous</u>** les paiements attendus pour la location, avec (ii) la juste valeur de l'actif cédé à la date de la transaction ;
- Possibilité pour le vendeur/preneur de comptabiliser une dette dont l'évaluation initiale n'est **qu'une conséquence de l'évaluation du droit d'utilisation**, incluant donc indirectement les paiements variables.

⇒ Dette de location à comptabiliser **même si loyers variables**

⇒ Proposition à l'IASB **d'apporter des clarifications via amendement d'IFRS 16**

Dette de location dans une cession-bail
Amendements à IFRS 16 (2/2)

Quels sont les principaux changements apportés à la norme IFRS 16 ?

Amendement du §102 A

- L'évaluation ultérieure du droit d'utilisation et de la dette de location **ne peut conduire** à constater **un gain ou une perte lié au droit d'utilisation conservé** ;
- en cas de réduction du périmètre du contrat, les dispositions habituelles de la norme s'appliquent.

⇒Amendements non prescriptifs concernant d'évaluation initiale du droit d'utilisation (et donc, de la dette de location)

⇒L'approche proposée dans *l'agenda decision* de l'IFRS IC de juin 2020 n'est **qu'une modalité possible dans le calcul de la proportion de ROU conservé.**

AJOUT de l'exemple 25

- Précise que, selon les circonstances, le plan d'amortissement de la dette **peut** suivre :
  - L'approche « *Expected lease payments at the commencement date* » : les paiements du contrat de location correspondent aux **paiements variables attendus au début du contrat** ; **ou**
  - L'approche « *Equal lease payments over the lease term* » : les paiements du contrat de location correspondent à une **annuité constante versée sur la durée du contrat** de location.

⇒Tout écart (positif ou négatif) entre les décaissements réels et les paiements (attendus ou linéarisés) du plan d'amortissement de la dette **est comptabilisé en résultat.**

Amendement de l'exemple 24

- Exemple sur le traitement comptable d'une cession-bail
- Objectif : **clarifier** l'exemple.

Entrée en vigueur :
1er janvier 2024
Application anticipée possible

En pratique ?

Aucune précision n'est apportée sur la manière d'évaluer la proportion de droits conservés initialement par le vendeur/preneur dans l'actif.

Une entité **devra donc déterminer elle-même les modalités permettant d'évaluer le droit d'utilisation conservé**.

Impact des covenants sur le classement d'une dette financière en passif courant ou en non courant

Amendement à IAS 1 (1/2)

Contexte

Publication, en janvier 2020, d'un amendement à IAS 1 sur le « Classement des passifs en courant ou en non courant ».

➔Introduction d'une disposition abordant l'impact du respect des covenants financiers sur le classement d'une dette financière en passif courant ou non courant. En l'occurrence, les tests doivent se baser sur les données financières de l'entité **en date de clôture**, même si le test est **contractuellement programmé à une date ultérieure**.

➔**Les parties prenantes ont jugé** cette disposition incompatible avec la **saisonnalité** de certaines activités.

Exemple :

Test d'un covenant sur niveau d'endettement

31/12/N

Date imposée par l'amendement à IAS 1
➔ Test défaillant : reclassement de la dette financière en **passif courant**

31/03/N+1

Date imposée contractuellement
➔ Test satisfaisant : reclassement de la dette financière au 31/12 trompeur

Afin de répondre à ces critiques, l'IASB a décidé en juin 2021 d'amender IAS 1

Impact des covenants sur le classement d'une dette financière en passif courant ou en non courant
Amendement à IAS 1 (2/2)

Contenu du nouvel amendement publié en octobre 2022

Incidence sur le classement bilantiel

- **L'existence d'un covenant** financier dont le **test** est prévu contractuellement à une **date postérieure à la clôture** n'a **plus d'incidence sur le classement bilantiel** d'une dette financière en courant / non courant.
- L'incidence sur le classement courant / non courant ne subsiste **que** lorsque le covenant doit être testé contractuellement au plus tard à la date de clôture.

Incidence sur les informations à dispenser en annexe

- Lorsqu'une dette est assortie d'un covenant devant être testé contractuellement à une date postérieure à la clôture, **une information doit être fournie** sur :
  - **l'encours** de la dette concernée, **la nature** du covenant, et **la date** à laquelle il devra être testé.
  - le cas échéant, les éléments **objectifs** qui induisent une **incertitude** sur la capacité de l'entité à respecter le covenant à la date prévue contractuellement, tels que :
    - une initiative de l'entité avant ou après la date de clôture permettant **d'éviter ou de réduire la probabilité** d'une **rupture** du covenant,
    - le fait que le **covenant**, s'il avait été testé en **date de clôture,** n'aurait **pas été respecté**.

Date d'entrée en vigueur et modalités de première application

- Application rétrospective, à compter du 1er janvier 2024 (sous réserve d'adoption par l'Union Européenne)
- Application anticipée possible, à condition d'appliquer en même temps les autres amendements à IAS 1 de janvier 2020. En pratique une application anticipée dans l'UE est peu probable puisque l'amendement n'est pas encore adopté.

Accords de financement fournisseurs
Amendements à IAS 7 et à IFRS 7 (1/3)

Contexte

- À l'origine, demande des agences de notation (dont Moody's) soulignant :
  - l'importance croissante du financement par des montages d'affacturage inversé, et plus généralement des accords de financement fournisseurs (*supply chain finance*)
  - les divergences de classement et d'information en annexe sur les passifs concernés et le risque de liquidité induit.
- Critique de ces montages d'affacturage inversé comme facteur d'opacité de la situation financière réelle d'une entité
  - Ex : faillite du groupe britannique de construction et de gestion de sites Carillion survenue en 2018 qui avait utilisé ce type de montage sans le qualifier de dette financière.

Historique de normalisation

- Clarification de la comptabilisation de ces accords **au bilan et dans le tableau de flux de trésorerie (TFT)** : décision d'agenda de l'IFRS IC de **décembre 2020**
- Amélioration de la transparence par l'enrichissement de l'information à fournir en annexe : **amendement « SFA » (*Supplier Financer Arrangements*) aux normes IAS 7 et IFRS 7** de mai 2023, applicable au **1/01/2024** (avec possibilité d'application anticipée)
  - Fait suite à l'exposé-sondage publié en novembre 2021, et intègre les commentaires reçus sur ce document.
  - Objectif :
    - répondre aux préoccupations des investisseurs sur le caractère opaque de ces montages
    - permettre à l'utilisateur des états financiers (§44F et BC 29) :
      - d'évaluer l'incidence de ces accords sur les passifs et les flux de trésorerie de l'entité ;
      - de comprendre l'effet de ces accords sur l'exposition de l'entité au risque de liquidité et la manière dont l'entité pourrait être affectée si les accords n'étaient plus disponibles pour elle.

Accords de financement fournisseurs
Amendements à IAS 7 et à IFRS 7 (2/3)

Contenu de l'amendement à IAS 7

Définition d'un SFA (§ 44G)	**Information à fournir en annexe** (§ 44H)

Accords de financement– aussi appelés « *reverse factoring* » ou « affacturage inversé », initiés par une entité, lui permettant de rallonger ses délais de paiement ou de raccourcir ceux de ses fournisseurs, grâce au financement accordé par une banque	• Une description des caractéristiques et modalités des accords de financement des fournisseurs
	• Les éléments suivants, en début et en fin de période :
	  ○ la valeur comptable totale des dettes concernées par ces accords
	  ○ la valeur comptable de la sous-catégorie de ces dettes pour lesquelles les fournisseurs ont déjà reçu un paiement de la banque
	  ○ la fourchette des délais de paiement de l'ensemble des dettes fournisseurs, que ces dettes soient incluses ou non dans un accord de financement des fournisseurs, dans un cadre permettant la comparabilité (par exemple au sein d'une même géographie ou d'un même secteur d'activité), avec un niveau de granularité approprié
	• La nature et les effets des modifications sans contrepartie de trésorerie (« *non-cash changes* ») qui nuisent à la comparabilité d'un exercice sur l'autre :
	  ○ suite à l'entrée dans un programme de *reverse factoring*, lorsque les flux de trésorerie sortants seront classés en financement dans le TFT, alors que les flux de trésorerie entrants ont été classés en exploitation
	  ○ autres exemples de modification sans contrepartie de trésorerie : regroupements d'entreprise, différences de change

Accords de financement fournisseurs
Amendements à IAS 7 et à IFRS 7 (3/3)

Contenu de l'amendement à IAS 7 (suite)

Dispositions transitoires : exemption à l'obligation…

- de fournir une information comparative dans les comptes annuels de l'année de première application ;
- d'appliquer l'amendement pour tout arrêté intermédiaire compris dans l'année de première application ;
- de fournir, à l'ouverture de l'exercice de première application, l'information concernant :
  - la valeur comptable des dettes pour lesquels les fournisseurs ont déjà reçu un paiement de la banque
  - la fourchette des délais de paiement des dettes fournisseurs, que celles-ci soient ou non incluses dans des accords de financement fournisseurs

Contenu de l'amendement à IFRS 7

- Ajout du cas des accords de financement des fournisseurs à la liste :
  - des exemples d'information à fournir sur le risque de liquidité (§B11F (j)),
  - des exemples illustratifs sur la concentration du risque de liquidité (§ IG 18A)
- Objectif : mettre en évidence le risque de liquidité lié à la concentration du financement sur un nombre restreint de banques (vs. une diversification du financement par un nombre élevé de fournisseurs)
- Applicable au 1/01/2024 avec possibilité d'application anticipée

06

Instruments financiers / amendements IFRS 9

Instruments financiers
Projet d'amendements IFRS 9

Exposé-Sondage publié le 21 Mars 2023

Propositions d'amendements ciblés à IFRS 9 et IFRS 7 sur 2 thématiques principales :

- **La date de comptabilisation / décomptabilisation des actifs et passifs financiers**
- **L'appréciation des caractéristiques des flux contractuels pour le classement des actifs financiers**

A quelle date comptabiliser ou décomptabiliser les actifs ou passifs financiers ?

Projet d'amendements faisant suite à une décision de l'IFRS IC non approuvée par le Board car contradictoire avec certaines pratiques comptables actuelles chez les corporates.

➔ La décision IFRS IC venait clarifier qu'une créance commerciale réglée via un système de paiement électronique devait être **décomptabilisée** à la même date que la comptabilisation initiale du cash, c'est-à-dire **en date de règlement**.

Le Board vient confirmer la conclusion de l'IFRS IC et étend ce principe à l'ensemble des cas de comptabilisation / décomptabilisation d'actifs ou passifs financiers à 2 exceptions près :

- **Pour les achats ou ventes normalisés d'actifs financiers**, les entreprises disposent déjà d'un **choix de méthode comptable** pour retenir soit la **date de transaction**, soit la **date de règlement** ;
- **Pour les passifs financiers réglés via un système de paiement électronique**, l'IASB introduit une **option** pour décomptabiliser les passifs financiers avant la date de règlement si :
  - ➔ Impossibilité d'annuler ou de stopper l'instruction de paiement, **et**
  - ➔ Incapacité à utiliser la trésorerie objet de l'instruction de paiement, **et**
  - ➔ Risque de règlement via le système de paiement électronique insignifiant.

Option de portée limitée

Instruments financiers
Projet d'amendements IFRS 9

Le critère SPPI (*solely payment of principal and interests*) d'un actif ouvre la possibilité d'une comptabilisation au coût amorti

Comment évaluer le critère SPPI dans certains cas de figure particuliers ?

Notion difficile à appréhender

Projet d'amendements faisant suite aux commentaires reçus lors de la PIR IFRS 9 Phase 1 et clarifiant :

- Les critères à remplir pour qualifier un **actif financier ayant des caractéristiques ESG** de **SPPI** :
  - ➔ **L'événement** déclenchant l'ajustement du taux doit être **spécifique au débiteur** ;
  - ➔ L'ajustement du taux ne doit pas représenter une **exposition à la performance d'actifs spécifiques** ou un **investissement dans le débiteur** (e.g. clause donnant au prêteur le droit à une part des revenus ou des bénéfices du débiteur).
- La définition et le périmètre des instruments dits « sans recours » et « contractuellement liés » et les modalités d'application de l'analyse par transparence (« *look through approach* ») requise pour ce type d'instruments.

Informations en annexes

Informations qualitatives et quantitatives requises sur les instruments (actifs et passifs) incluant des clauses pouvant modifier la périodicité ou le montant des flux de trésorerie futurs, du fait de la survenance (ou non) d'événements contingents (e.g. indexations sur critères ESG, prorogations…)

Informations quantitatives requises sur les placements (actions) classés en JV-OCI-NR pour isoler les gains et pertes réalisés sur la période de reporting

Prochaines étapes

Consultation ouverte jusqu'au 19 juillet 2023

Application rétrospective avec possibilité de ne pas retraiter les périodes comparatives

En pratique

Pour certains corporates, des impacts attendus sur la date de décomptabilisation des créances et dettes et donc sur la position de *cash & cash equivalent* !

Pour les institutions financières, ces amendements confortent le classement au coût amorti des prêts et obligations ESG

Contact

Mazars
Paris

61 rue Henri Regnault

92075 Paris La Défense Cédex, France

Tel : +33 1 49 97 60 00 / Fax : +33 1 49 97 60 01

Mazars is an internationally integrated partnership, specialising in audit, accountancy, advisory, tax and legal services*. Operating in over 90 countries and territories around the world, we draw on the expertise of 44,000 professionals – over 28,000 in Mazars' integrated partnership and 16,000 via the Mazars North America Alliance – to assist customers of all sizes at every stage in their development.

*where permitted under applicable country laws.

www.mazars.com

Follow us:

LinkedIn:
www.linkedin.com/company/Mazars

Twitter:
www.twitter.com/MazarsGroup

Facebook:
www.facebook.com/MazarsGroup

Instagram:
www.instagram.com/MazarsGroup

WeChat:
ID: Mazars

mazars