



DOCTR'in

La lettre d'information de Mazars sur l'actualité comptable

Sommaire

02	Edito
02	Brèves IFRS
05	Brèves Europe
05	Brèves France
07	Normes et interprétations applicables au 31 décembre 2020
10	La Doctrine au quotidien

Edito

Si l'année 2020 a été riche en réflexions et analyses autour des conséquences de la crise sanitaire sur les états financiers, on peut aussi noter que le *big bang* causé par l'entrée en vigueur de nouvelles normes est désormais terminé pour la plupart des entreprises, même si IFRS 16 reste un sujet d'attention au 31 décembre.

En vue de cette clôture, DOCTR'in vous présente ainsi un panorama des textes IFRS applicables. Dans ce numéro, nous nous intéressons également à deux projets de texte publiés très récemment par l'IASB : l'exposé-sondage sur la dette de location comptabilisée suite à une transaction de cession-bail à loyers variables, ainsi que le document pour discussion sur les regroupements d'entreprises sous contrôle commun.

Enfin, une page se tournera en juillet 2021 avec l'arrivée d'Andreas Barckow à la tête de l'IASB, en remplacement d'Hans Hoogervorst. Le changement de présidence, ainsi que le remplacement de certains membres du *Board*, marquera-t-il un changement d'orientations dans la conduite de certains projets ?

Brèves IFRS

Dette de location dans une transaction de cession-bail : l'IASB publie un exposé-sondage

Le 27 novembre, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) a publié l'exposé-sondage ED/2020/4, intitulé « *Lease Liability in a Sale and Leaseback* », qui vise notamment à clarifier la manière dont un vendeur-preneur doit appliquer les exigences d'évaluation ultérieures de la norme IFRS 16 aux contrats de location découlant de transactions de cession-bail.

Cette publication fait suite à l'*agenda decision* de l'IFRS *Interpretations Committee* (IFRS IC), parue dans l'IFRIC Update de juin 2020 (cf. DOCTR'in n°166 de juin 2020), sur la comptabilisation d'une transaction de cession-bail avec paiements variables. Cet exposé-sondage avait d'ailleurs été annoncé par l'IASB dès le mois de mai dernier.

Avec ce projet de texte, l'IASB propose d'amender la norme IFRS 16 pour préciser notamment comment appliquer les

paragraphe 36 à 38 d'IFRS 16 pour l'évaluation ultérieure du passif de location découlant d'une transaction de cession-bail à loyers variables.

Plus précisément, cet exposé-sondage propose que, dans le cadre d'une transaction de cession-bail, un vendeur-preneur :

- détermine la proportion de l'actif vendu qui se rapporte au droit d'utilisation conservé (i.e. le droit d'utilisation que le vendeur-preneur conserve via le contrat de location) en comparant (a) la valeur actuelle des paiements attendus pour la location (y compris ceux qui sont variables) à (b) la juste valeur de l'immobilisation cédée à la date de la transaction ;
- comptabilise un passif de location d'un montant correspondant à la valeur actuelle des paiements attendus pour la location (y compris les paiements variables attendus) ;
- évalue ensuite le passif de location en réduisant sa valeur comptable

pour refléter les paiements attendus du contrat de location, mais ne le réévalue pas pour refléter un changement dans les paiements variables futurs attendus, et comptabilise en résultat toute différence (positive ou négative) entre les paiements attendus et les paiements réels.

S'agissant des modalités de transition, l'IASB propose une application rétrospective conformément à la norme IAS 8 – *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sauf si une telle application n'est possible qu'avec l'effet d'expérience (*hindsight*). Dans le cas où l'application rétrospective n'est possible qu'avec l'effet d'expérience, le vendeur-preneur détermine alors les paiements de location à l'ouverture de l'exercice au cours duquel il applique pour la première fois l'amendement.

A noter enfin que l'IASB propose d'ajouter deux exemples illustratifs complémentaires à la norme IFRS 16.

Cet exposé-sondage est accessible [ici](#), et les commentaires sur celui-ci sont attendus par l'IASB pour le 29 mars 2021, au plus tard.

Document pour discussion sur les regroupements d'entreprises entre entités sous contrôle commun

Le 30 novembre, l'IASB a publié un document pour discussion (« *discussion paper* ») sur les regroupements d'entreprises entre entités sous contrôle commun ou *Business Combinations Under Common Control* (BCUCC) visant notamment les fusions et acquisitions entre entreprises d'un même groupe.

En effet, pour mémoire, la norme IFRS 3 – *Regroupements d'entreprises*, exclut de

son champ d'application ces transactions, pourtant couramment observées en pratique.

Une volonté de réduire la diversité des pratiques existantes

En l'absence de dispositions IFRS traitant de ce sujet, les entreprises présentent de manière diverse des opérations pourtant similaires : certaines entreprises appliquent une approche reposant sur la juste valeur (*fair-value information*) de l'entité acquise, alors que d'autres appliquent une approche reposant sur la valeur comptable (*book-value information*). Via ce document pour discussion, le *Board* a pour objectif de réduire cette diversité de pratiques et ainsi d'améliorer la transparence et la comparabilité de l'information financière sur ces transactions particulières.

Ce que propose l'IASB

Plutôt que de retenir une approche (juste valeur ou valeur comptable) applicable à l'ensemble de ces opérations, l'IASB propose de retenir une approche différenciée, fondée sur les caractéristiques de la transaction. Ainsi, la valeur comptable de l'entité acquise serait requise lorsque les actionnaires minoritaires de l'entité absorbante ne sont pas impactés par l'opération.

Dans le cas contraire, et notamment dans le cas où les actions de la bénéficiaire sont cotées, et sauf exception ou exemption particulières, il conviendrait de retenir une approche fondée sur la juste valeur de l'entité acquise (comme dans le cas des regroupements d'entreprises entrant dans le champ d'application de la norme IFRS 3).

Un arbre de décision illustre les différentes questions à examiner afin de déterminer l'approche devant être retenue (valeur comptable ou juste valeur).

Les attentes de l'IASB avec cette consultation

Dans ce document pour discussion, le *Board* requiert des commentaires sur la détermination de la méthode de valorisation à retenir, sur son application et sur l'information financière à fournir.

Ces commentaires sont attendus pour le 1^{er} septembre 2021.

L'intégralité du communiqué de presse et les documents mis à disposition par l'IASB sont accessibles [ici](#).

Prise en compte des effets des enjeux climatiques dans les états financiers IFRS

Alors que les lignes sont en train de bouger rapidement dans le domaine de la normalisation du *reporting* non financier, la Fondation IFRS a publié en novembre un document à des fins pédagogiques pour souligner que les normes IFRS, même si elles ne traitent pas explicitement des enjeux climatiques, incluent un certain nombre de dispositions qui doivent être prises en compte quand l'impact de ces enjeux est significatif ("*material*") dans le contexte des états financiers pris dans leur ensemble. En cela, la Fondation s'appuie sur la notion de matérialité telle qu'elle a été récemment réécrite dans IAS 1 – *Présentation des états financiers* et IAS 8 – *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, et pour laquelle l'IFRS *Practice Statement 2, Making materiality judgements*, donne des éclairages pratiques importants. La Fondation note d'ailleurs que le recours au jugement pour apprécier la matérialité d'une information est omniprésent pour la préparation d'états financiers IFRS.

Avec le document publié en novembre, la Fondation liste, à titre illustratif, un certain nombre de dispositions prévues dans les

IFRS, ces dispositions étant pertinentes pour traduire dans les états financiers les effets des enjeux climatiques (et d'autres enjeux liés à des risques émergents) compte tenu de leurs incidences spécifiques sur chaque société. Ces dispositions sont ainsi susceptibles de s'appliquer lorsqu'il s'agit de réaliser des jugements importants concernant les montants à comptabiliser, les évaluations à réaliser et les informations à donner en annexe.

La Fondation IFRS souligne aussi qu'IAS 1 doit conduire à s'interroger sur la nécessité de donner des informations complémentaires, au-delà des exigences formelles des normes, si les effets des enjeux climatiques sur la position financière et la performance d'un groupe sont tels que les investisseurs ont besoin de ces informations pour bien comprendre ces impacts.

La publication de novembre 2020 est disponible [ici](#).

L'IASB a inscrit la *Post-implementation Review* d'une partie d'IFRS 9 à son programme de travail

Lors de sa réunion du 18 novembre, l'IASB a pris plusieurs décisions concernant les revues post-application ou PIR portant sur IFRS 9 sur les instruments financiers et sur IFRS 15 sur la comptabilisation du chiffre d'affaires.

PIR sur IFRS 9

Pour mémoire, la réunion de l'IASB d'octobre dernier avait acté trois PIR, une pour chaque phase d'IFRS 9.

La PIR sur la phase classement et évaluation a été ajoutée en novembre au programme de travail de l'IASB. Les travaux vont donc démarrer dès que possible.

Les dates de début des travaux au titre des PIR sur les phases dépréciation et comptabilité de couverture seront rediscutées sur la seconde moitié de l'année 2021.

[PIR sur la norme IFRS 15](#)

La date de début des travaux au titre de la PIR sur IFRS 15 sera également discutée sur la seconde moitié de l'année 2021.

Andreas Barckow est nommé à la présidence de l'IASB

Le 12 novembre, la Fondation IFRS a annoncé la nomination d'Andreas Barckow, l'actuel président du normalisateur comptable allemand (le DRSC), en tant que président de l'IASB. Son mandat de *Chairman* du *Board* prendra effet en juillet 2021.

Andreas Barckow succèdera ainsi à Hans Hoogervorst, resté 10 ans à la tête de l'IASB.

Le communiqué de presse de l'IASB est disponible [ici](#).

Nominations à l'IFRS Advisory Council

Le 17 novembre, les *Trustees* de la Fondation IFRS ont annoncé les nominations ou les renouvellements de plusieurs membres de l'*IFRS Advisory Council*, l'organe chargé de fournir un soutien stratégique et des conseils aux *Trustees* et aux membres de l'IASB.

S'agissant de la France, Marie Seiller, membre du IOSCO (*International Organization of Securities Commission Committee on Issuer Accounting, Audit and Disclosures*) et Directrice de la Direction des affaires comptables à l'Autorité des Marchés Financiers a ainsi été nouvellement nommée.

Le mandat de toutes les personnes nommées ou renouvelées dans leurs fonctions commencera le 1^{er} janvier 2021 et durera trois ans.

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

Brèves Europe

L'EFRAG lance une consultation sur l'information financière des activités à tarifs régulés

Pour mémoire, l'IASB conduit actuellement un projet de normalisation sur les activités à tarifs réglementés (*Rate-regulated Activities*) pour lequel il est prévu la publication d'un exposé-sondage sur le 1^{er} trimestre 2021. L'objectif est d'améliorer l'information fournie aux utilisateurs des états financiers, notamment sur les droits et obligations incrimés découlant des activités à tarifs réglementés.

Ainsi, l'EFRAG met à disposition une présentation du modèle développé par l'IASB et invite les préparateurs d'activité à tarifs réglementés à participer à une consultation en avance de phase dont le but est d'identifier les potentiels impacts de ce nouveau modèle. Cette consultation prend la forme d'un court questionnaire (30 à 45 minutes) pouvant, lorsque nécessaire, être suivi d'un entretien.

La présentation du modèle développé par l'IASB et le processus de consultation sont accessibles jusqu'au 17 décembre 2020 en cliquant [ici](#)

Brèves France

10^{èmes} Etats Généraux de la recherche comptable de l'ANC

Le 14 décembre prochain, se tiendront les 10^{èmes} Etats Généraux de la recherche comptable organisés par l'Autorité des

Normes Comptables (ANC) sur le thème
« Comptabilité et crises ».

Le programme de cette journée, sous
format numérique, est le suivant :

- le challenge de la performance financière : mesures des impacts passés et à venir ;
- le challenge du *business model* : résilience, mutations, dépréciation et transparence ;
- le challenge de la trésorerie et du financement : de l'endettement aux fonds propres ;
- le challenge de l'information extra-financière : le long terme en temps de crise ? ;
- table ronde finale : intérêt public et enjeux comptables d'une crise.

Plus de détails sur le programme et les modalités pratiques sont disponibles en cliquant [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 vous abonner, rendez-vous sur : <https://www.mazars.com/>

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 ».

Normes et interprétations applicables au 31 décembre 2020

En vue de la clôture 2020, DOCTR'in vous présente un panorama des derniers textes publiés par l'IASB. Nous vous précisons ceux qui sont d'application obligatoire et ceux pouvant être appliqués par anticipation, compte tenu de l'état d'avancement du processus d'adoption européen à jour au 6 novembre 2020, et disponible [ici](#).

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

1. Les projets de normes sur lesquels travaille l'IASB ne peuvent pas être appliqués car ils ne font pas partie du corps de normes publiées ;
2. Les projets d'interprétation en cours au sein de l'IFRS IC peuvent éventuellement être pris en considération si les deux conditions suivantes sont respectées :
 - le projet n'est pas en contradiction avec les normes IFRS applicables ;

- le projet n'est pas destiné à modifier une interprétation existante d'application obligatoire.

3. Les normes publiées par l'IASB et non encore adoptées par l'Union européenne au 31 décembre peuvent être appliquées si le processus d'adoption européen est achevé avant la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent (i.e. souvent le conseil d'administration) ;
4. Les interprétations publiées par l'IASB et non encore adoptées par l'Union européenne à la date d'arrêté des comptes par l'organe compétent peuvent être appliquées sauf si elles sont en contradiction avec les normes ou interprétations applicables en Europe.

Enfin, rappelons que l'annexe aux comptes IFRS doit inclure la liste des normes et interprétations publiées par l'IASB, non encore entrées en vigueur, et qui ne sont pas appliquées par anticipation par l'entité.

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

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

Norme	Thème	Date d'entrée en vigueur selon l'IASB	Date de publication au JOUE	Au 31 décembre 2020 application...
IFRS 14	Comptes de report réglementaire (publiée le 30 janvier 2014)	1 ^{er} janvier 2016 Application anticipée possible	Adoption suspendue (la Commission européenne a décidé de ne pas lancer le processus d'adoption de cette norme provisoire et d'attendre la norme finale)	Non autorisée
IFRS 17 et amendements	Contrats d'assurance (publiés le 18 mai 2017 et le 25 juin 2020)	1 ^{er} janvier 2023 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée

Norme	Thème	Date d'entrée en vigueur selon l'IASB	Date de publication au JOUE	Au 31 décembre 2020 application...
Amendements à IFRS 4	Contrats d'assurance – exemption provisoire d'application d'IFRS 9 (publiés le 25 juin 2020)	1 ^{er} janvier 2021 (prolongation du différé d'application jusqu'aux exercices ouverts avant le 1 ^{er} janvier 2023)	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	-
Amendements à IFRS 10 et IAS 28	Ventes ou contributions d'actifs réalisées entre le groupe et les entités mises en équivalence (publiés le 11 septembre 2014)	Repoussée <i>sine die</i> Application anticipée possible	Différée	Possible ⁽¹⁾
Amendements des références au cadre conceptuel dans les normes IFRS	Amendements des références au cadre conceptuel dans les normes IFRS (publiés le 29 mars 2018)	1 ^{er} janvier 2020	6 décembre 2019 Application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2020	Obligatoire
Amendements à IAS 1 et IAS 8	Définition de significatif (publiés le 31 octobre 2018)	1 ^{er} janvier 2020 Application anticipée possible	10 décembre 2019 Application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2020	Obligatoire
Amendements à IFRS 9, IAS 39, IFRS 7	En lien avec la réforme des taux interbancaires de référence (« taux benchmark ») (publiés le 26 septembre 2019)	1 ^{er} janvier 2020 Application anticipée possible	16 janvier 2020 Application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2020	Obligatoire
Amendement à IFRS 3	Définition d'une activité (publié le 22 octobre 2018)	1 ^{er} janvier 2020 Application anticipée possible	22 avril 2020 Application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2020	Obligatoire
Amendements à IAS 1	Présentation des états financiers - Classement des passifs en tant que passifs courants ou non courants - Report de la date d'entrée en vigueur (publiés le 23 janvier 2020 et le 15 juillet 2020)	1 ^{er} janvier 2023 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée
Amendements IAS 16	Immobilisations corporelles – Produits générés avant l'utilisation prévue (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée

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

Norme	Thème	Date d'entrée en vigueur selon l'IASB	Date de publication au JOUE	Au 31 décembre 2020 application...
Amendements IFRS 3	Mise à jour de la référence au cadre conceptuel (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible (sous réserve d'une adoption dans le même temps de toutes les mises à jour du cadre conceptuel de mars 2018)	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée
Amendements IAS 37	Coûts à prendre en compte pour déterminer si un contrat est déficitaire (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Possible ⁽²⁾
Améliorations annuelles (cycle 2018-2020)	Processus annuel d'amélioration des normes cycle 2018-2020 (publiés le 14 mai 2020)	1 ^{er} janvier 2022 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée
Amendement à IFRS 16	Allègements de loyer liés au Covid-19 (publié le 28 mai 2020)	1 ^{er} juin 2020 Application anticipée possible	12 octobre 2020 Application optionnelle aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} juin 2020	Possible
Amendements à IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 et IFRS 16	En lien avec la réforme des taux interbancaires de référence (« taux benchmark ») – phase 2 (publiés le 27 août 2020)	1 ^{er} janvier 2021 Application anticipée possible	En attente d'adoption par l'UE (date d'adoption non encore annoncée)	Non autorisée

(2) Sous réserve de l'adoption d'ici la date d'arrêté des comptes ou si l'amendement est une clarification d'une norme existante et n'est pas en contradiction avec les normes actuelles

La Doctrine au quotidien

Manifestations

Conférence IMA France sur les enjeux de l'arrêté des comptes

Le 8 décembre, de 8h à 9h30, Edouard Fossat, Associé Mazars, animera un webinaire IMA France présentant les principaux enjeux de l'arrêté des comptes.

Pour plus d'informations, veuillez contacter IMA France : www.ima-france.com.

Séminaires « Club Actualité des normes IFRS »

Les sessions du « Club Actualité des normes IFRS » consacré à l'actualité des normes IFRS, organisé par Francis Lefèbvre Formation et animé par l'équipe Doctrine de Mazars, sont connues pour l'année 2021.

Elles se dérouleront à Paris les 16 mars, 15 juin, 14 septembre et 7 décembre 2021.

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

Publications

L'information financière des sociétés de l'Eurostoxx50 pendant la crise sanitaire : constats sur les états financiers semestriels au 30 juin 2020

Dans le prolongement de notre étude sur les sociétés du CAC 40 (téléchargeable [ici](#)), nous publions aujourd'hui un benchmark européen sur les sociétés de l'Eurostoxx50 (complété par cinq groupes britanniques cotés au LSE350 particulièrement touchés par la crise).

Malgré les disparités sectorielles et géographiques, cette étude montre qu'au 30 juin 2020, les groupes d'Europe continentale ont communiqué de manière innovante, trouvant un subtil équilibre entre l'omniprésence disproportionnée de la crise et la nécessité d'une comptabilité précise pour refléter la performance financière.

Cette étude propose un tour d'horizon des impacts qualitatifs et chiffrés présentés ainsi que des méthodes comptables retenues. Elle met aussi en avant quelques pratiques en termes de communication financière qui pourraient s'avérer utiles pour préparer la clôture annuelle, qui risque d'être (malheureusement) aussi compliquée que la clôture intermédiaire.

Cette nouvelle étude est téléchargeable [ici](#)

Contacts

Michel Barbet-Massin, Associé, Mazars
michel.barbet-massin@mazars.fr

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

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

Ont contribué à ce numéro :

Florence Michel, Didier Rimbaud et Arnaud Verchère

DOCTR'in est une publication éditée par Mazars. L'objectif de cette publication est d'informer ses lecteurs de l'actualité de la comptabilité. DOCTR'in ne peut en aucun cas être assimilé, en totalité ou partiellement, à une opinion délivrée par Mazars. Malgré le soin particulier apporté à la rédaction de cette publication, Mazars décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs ou omissions que cette publication pourrait contenir.

La rédaction de ce numéro a été achevée le 2 décembre 2020.

© MAZARS – novembre 2020 – Tous droits réservés

A propos de Mazars

Mazars est une organisation internationale, intégrée et indépendante spécialisée dans l'audit, le conseil, ainsi que les services comptables, fiscaux et juridiques [1]. Présent dans 91 pays et territoires à travers le monde, Mazars fédère les expertises de 40 400 professionnels – 24 400 professionnels au sein du partnership intégré de Mazars, et 16 000 professionnels aux Etats-Unis et au Canada au sein de « Mazars North America Alliance » – qui accompagnent des clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

[1] Seulement dans les pays dans lesquels les lois en vigueur l'autorisent

www.mazars.fr