



FLASH DOCTRINE

ACTU IFRS
#2019.03



L'ACTUALITÉ COMPTABLE, FISCALE, IFRS,
ET RÉGLEMENTAIRE EN QUELQUES MINUTES!

FAITES L'EXPÉRIENCE RSM



RSM

26 Rue Cambacérés
75008 Paris
T : 33 1 47 63 67 00

www.rsmfrance.fr



PREMIERS ÉTATS FINANCIERS 2019 AUX NOUVELLES DISPOSITIONS NORMATIVES

La date de première publication d'états financiers 2019 arrive à grands pas, à coups même de bottes de sept lieues, avec les périodes semestrielles et avec elles les changements normatifs à intégrer, notamment IFRS 16 sur les locations pour ne citer que le plus important.

Au sujet d'IFRS 16, l'AMF a publié un [communiqué](#) le 23 mai 2019 pour « attirer l'attention des utilisateurs de l'information financière sur les conséquences induites par cette nouvelle norme et rappeler aux émetteurs les recommandations publiées » en décembre 2018¹

Après avoir résumé les changements apportés par la norme, l'AMF attire l'attention sur les impacts potentiels sur les indicateurs et ratios financiers usuellement utilisés en communication financière (EBITDA, free cash-flow, endettement net...). Elle recommande aux sociétés significativement concernées de poursuivre, à l'occasion de leurs publications semestrielles, leurs efforts d'information à ce titre de manière transparente. Elle s'attend à voir l'information figurer dans les communiqués de presse et des explications en cas de modification des définitions.

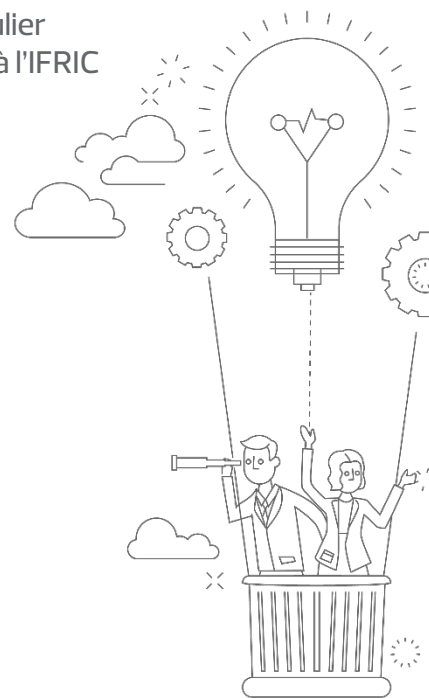
Lorsque la société communique des objectifs de prévisions ou perspectives, elle doit indiquer s'ils sont formulés avant ou après IFRS 16 et réconcilier le réalisé avec ces objectifs lorsqu'ils sont donnés avant. Enfin, l'AMF demande une information adéquate dans le cas où des indicateurs impactés par la norme serviraient de base à la politique de rémunération des dirigeants et mandataires sociaux.

Elle conseille également de fournir, dans les états financiers, les informations requises par la norme sur la transition, notamment :

- ✓ La méthode retenue.
- ✓ Dans le cas de la méthode simplifiée, la réconciliation des engagements locatifs publiés à la clôture précédente avec la dette de loyer apparue à l'ouverture de l'exercice 2019.
- ✓ Une mise à jour des principes comptables.
- ✓ Les jugements et estimations significatifs effectués, en particulier concernant les sujets faisant l'objet de discussions ou saisines à l'IFRIC (détermination de la durée des contrats).

L'AMF rappelle que le retraitement de l'exercice comparatif est interdit au sein des états financiers dans le cas de la méthode simplifiée. Des informations ajustées présentées en-dehors des états financiers restent possibles de façon similaire à la publication des indicateurs alternatifs de performance.

En cas d'opération financière nécessitant la délivrance d'un visa, l'AMF demande d'identifier dans la présentation du tableau des capitaux propres et d'endettement figurant dans la note d'opération le montant des dettes de loyers comptabilisées au titre de l'entrée en vigueur d'IFRS 16 pour l'élaboration de l'endettement financier net.





La réforme des indices de référence IBOR, dans le cadre du règlement européen 2016-1011 "Benchmark Regulation" (BMR) a des incidences sur les relations de couverture déclarées selon IFRS 9 et/ou selon IAS 39 (en fonction les options retenues pour la comptabilité de couverture lors de l'adoption d'IFRS 9).

Les instruments financiers et/ou les relations de couverture faisant référence aux anciens taux (LIBOR, EURIBOR, EONIA ...) vont devoir être réévalués et faire l'objet de tests d'efficacité (pour les couvertures), avec le risque que certaines couvertures deviennent inefficaces.

L'exposé-sondage 2019/1 « Interest Rate Benchmark Reform » de l'IASB a été publié en mai 2019 et la date butoir pour effectuer des commentaires est fixée au 17 juin 2019.





Les updates de l'IASB et de l'IFRIC

Est commentée ci-dessous une sélection des dernières décisions publiées par l'IASB et l'IFRIC. Un résumé de toutes les décisions prises est disponible dans les [News in Brief](#) publiés par RSM International. Pour accéder aux [IASB updates](#) et [IFRIC updates](#) complets, cliquer dessus.



Détermination de la période exécutoire d'un contrat de location et de la durée d'amortissement des agencements (IFRS16 – IFRIC update 06/2019 – décision provisoire)

La détermination des durées des contrats de location et d'amortissement des agencements réalisés sur des biens loués pose des difficultés d'application qui ont fait l'objet de débats dans les différentes instances, au point que l'ESMA a envoyé une question à l'IFRIC.

L'IFRIC considérant que les dispositions normatives sont suffisantes pour conclure sur les questions posées, prévoit de publier une décision de rejet. La décision de l'IFRIC est provisoire à ce stade et soumise à commentaires.



Période exécutoire des contrats de location

Pour ce qui concerne la durée des contrats, la question porte plus particulièrement sur la période exécutoire des contrats renouvelables tacitement ou à durée indéterminée avec résiliation possible. Elle vise à savoir s'il faut prendre en considération l'économie du contrat ou seulement les indemnités contractuelles de résiliation pour déterminer la période exécutoire. Pour mémoire, cette période est définie dans le paragraphe B34 par la négative : « *Le contrat de location n'est plus exécutoire lorsque le preneur et le bailleur ont chacun le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en s'exposant tout au plus à une pénalité négligeable.* »

Le comité a observé que, pour déterminer la période exécutoire dans le contexte soumis, une entité doit :

- ☐ Considérer l'économie du contrat et pas uniquement les dispositions contractuelles : par exemple, si l'une des parties a un intérêt économique à ne pas résilier le contrat et encourrait, donc, une pénalité à la résiliation qui serait plus que négligeable, le contrat est exécutoire au-delà de la date à partir de laquelle il peut contractuellement être résilié.
- ☐ Se demander si chacune des parties a le droit de résilier le contrat sans la permission de l'autre en s'exposant tout au plus à une pénalité négligeable : ainsi, si une des parties seulement dispose de ce droit, le contrat est exécutoire au-delà de la date à laquelle ce contrat peut être résilié par cette partie.

Si la période exécutoire dépasse le préavis contractuel de résiliation ou la période initiale d'un contrat renouvelable tacitement, l'entité applique alors les dispositions des paragraphes 19 et B37 à B40 d'IFRS 16 pour déterminer si le preneur est raisonnablement certain de ne pas exercer l'option de résiliation. Ces paragraphes donnent, entre autres, les indicateurs à prendre en compte dans l'analyse.



Les updates de l'IASB et de l'IFRIC – SUITE



Durée d'amortissement des agencements

Pour ce qui concerne la durée d'amortissement des agencements réalisés sur des biens loués, la question posée est de savoir si cette durée peut dépasser celle du contrat de location. Le comité d'interprétation a considéré que si une entité ne s'attend pas à utiliser les agencements au-delà de la durée de location, alors elle conclut que la durée d'utilité de ces agencements correspond à la durée de location et les amortit sur celle-ci.

A l'inverse, si une entité s'attend à utiliser les agencements au-delà de la période non résiliable de location, la perte de ces agencements peut représenter une pénalité économique plus qu'insignifiante en cas de résiliation. En conséquence, l'entité se demande si la période exécutoire du contrat n'est pas au moins égale à la durée d'utilité des agencements.

En résumé, le comité ne voit pas de situation dans laquelle la durée d'amortissement des agencements pourrait dépasser la durée des contrats de location.



Détermination du taux marginal d'endettement du preneur d'un contrat de location (IFRS 16 – IFRIC update 06/2019 – décision provisoire)

Autre difficulté d'application qui a occupé les instances et donné lieu à une question à l'IFRIC, celle relative à la modalité de détermination du taux marginal d'endettement pour actualiser les flux de paiement. La question est de savoir si ce taux doit refléter le taux d'intérêt d'un emprunt de même maturité que le contrat de location et avec un profil de paiement similaire à celui des loyers (taux d'un emprunt avec des échéances trimestrielles sur cinq ans par exemple pour un contrat de location de cinq ans avec des loyers trimestriels).

Après avoir rappelé la définition du taux marginal d'endettement², l'IFRIC constate que la norme ne requiert pas explicitement de déterminer ce taux de façon à refléter celui d'un emprunt avec un profil de paiement similaire. IFRS 16 Annexe A : « *Taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un actif de valeur similaire à l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.* »

Néanmoins, le comité d'interprétation a observé qu'une entité pourrait souvent se référer à ce type de taux observable comme point de départ.

Là encore, l'IFRIC considère les dispositions normatives comme suffisantes et prévoit une décision de rejet. Cette décision est provisoire à ce stade et soumise à commentaires.

² IFRS 16 Annexe A : « *Taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un actif de valeur similaire à l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.* »



Les updates de l'IASB et de l'IFRIC – SUITE



Les litiges fiscaux pourraient ne plus être comptabilisés en provisions (IFRIC 23 – IFRIC update 06/2019 – décision provisoire)

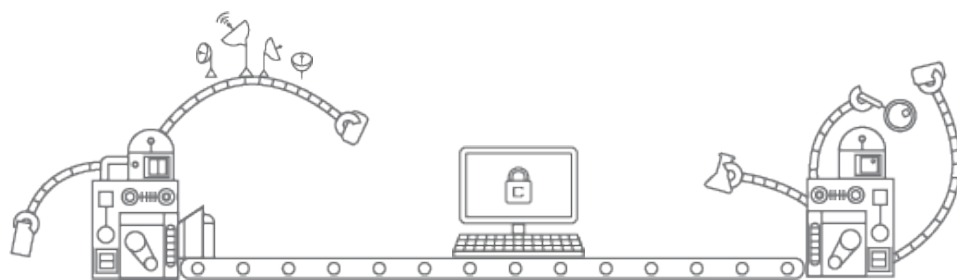
Avec la publication de l'interprétation IFRIC 23 sur la comptabilisation et l'évaluation des taxes incertaines, la question s'est posée de savoir où présenter les passifs relatifs à ces taxes. En effet, si IFRIC 23 dispose comment évaluer et comptabiliser un impôt exigible ou différé en tenant compte des incertitudes inhérentes aux positions fiscales prises par une entreprise, l'interprétation ne traite pas du tout de la présentation de ces taxes. Beaucoup d'entreprises, quant à elles, comptabilisent les passifs relatifs à leurs litiges fiscaux parmi les provisions pour risques et charges. La question est de savoir s'il faut présenter l'impact comptabilisé au titre des taxes incertaines en impôt exigible (ou différé) ou s'il peut être présenté parmi les provisions. La question pourrait se poser également à l'actif, lorsqu'une entité espère être remboursée dans le cadre d'un contentieux avec le fisc.

La présentation des actifs et passifs d'impôt au bilan est gérée par la norme IAS 1 qui liste au paragraphe 54 les postes que doit comporter le bilan, parmi lesquels les impôts exigibles d'une part et les impôts différés d'autre part. Le paragraphe 57 précise que ces postes listés sont des éléments « *suffisamment différents de par leur nature ou leur fonction pour justifier d'être présentés séparément dans l'état de situation financière* ». Enfin, IAS 1.29 dispose que : « *L'entité doit présenter séparément les éléments de nature ou de fonction dissemblables, sauf s'ils sont non significatifs.* » En application de ces paragraphes, le comité d'interprétation de l'IFRIC a considéré que les taxes incertaines, répondant aux définitions d'IAS 12 relatives aux actifs et passifs d'impôts exigibles ou différés, devaient figurer parmi ces lignes en application des dispositions d'IAS 1.

En conclusion, l'IFRIC considérant que les dispositions normatives sont suffisantes pour conclure, une entreprise qui comptabilisait ses taxes incertaines parmi ses provisions pour risques et charges devrait profiter de la première application d'IFRIC 23 pour les reclasser sur la même ligne que ses impôts exigibles.

A noter que la question posée et la réponse de l'IFRIC ne portent que sur les impôts calculés sur le résultat (CVAE pour les groupes qui la traitent en application d'IAS 12, impôt sur les sociétés, crédits d'impôt étrangers et mécénats). Les autres impôts (taxes foncières, sur les salaires, C3S...) relèvent de la norme IAS 37 et les litiges y afférents continuent d'être comptabilisés en provisions.

La décision de l'IFRIC est provisoire à ce stade et soumise à commentaires.





Les updates de l'IASB et de l'IFRIC – SUITE



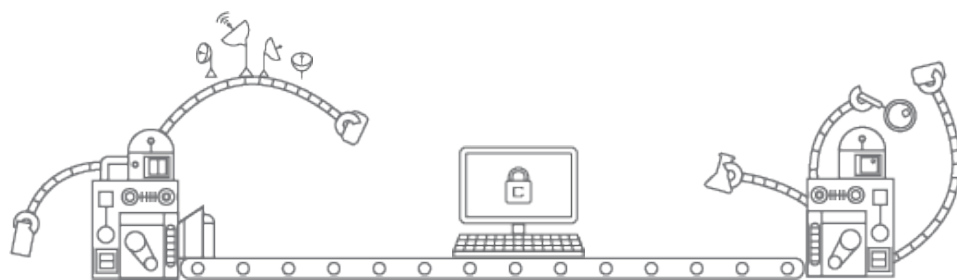
Les amendements à IFRS 17 publiés d'ici fin juin 2019 (IASB update 04/2019 et 05/2019)

A peine plus de deux ans après la publication de la norme (que l'on croyait) définitive, IFRS 17, les premiers amendements significatifs sont annoncés par l'IASB (sous la pression conjointe de l'EFRAG et des assureurs européens) pour la fin du mois de juin.

Ces amendements prendront la forme d'un exposé-sondage, assorti d'une période de commentaires de 90 jours. Compte-tenu du calendrier, cela repousse à début octobre la fin de la période de collecte des commentaires, dont on peut imaginer qu'ils seront nombreux. Dans ces conditions, et compte-tenu de la technicité des échanges, on voit mal comment un texte stabilisé pourrait voir le jour avant la fin de l'année.

Il resterait alors 2 ans avant la date butoir d'application (1er janvier 2022), et un an avant le 1er exercice comptable comparatif au format IFRS 9 – IFRS 17. De là à dire qu'un nouveau report d'un an se profile, il n'y a pas loin et certains lobbyistes y travaillent déjà activement.

Chose annoncée, chose avérée, [l'exposé-sondage](#) a été publié sur le site de l'IASB le 26 juin 2019, avec une période ouverte à commentaires jusqu'au 25 septembre prochain.





Jean-Charles Boucher

Associé

Normes comptables et d'audit

T : 01 47 63 67 00

E : jean-charles.boucher@rsmfrance.fr

Christelle Camion

Directrice de la doctrine comptable

T : 01 47 63 67 00

E : christelle.camion@rsmfrance.fr

Gaël Léger

Associé

Banques, Assurances, Secteur financier

T : 01 47 63 67 00

E : gael.leger@rsmfrance.fr

Vital Saint-Marc

Associé

Juridique et Fiscal

T : 01 47 63 67 00

E : vital.saintmarc@rsmfrance.fr

RSM

26 Rue Cambacérès

75008 Paris

T : 33 1 47 63 67 00

www.rsmfrance.fr

RSM France est membre du réseau RSM.

Chaque membre du réseau RSM est un cabinet indépendant d'Audit, d'Expertise et de Conseil, exerçant pour son propre compte. Le réseau RSM en tant que tel n'est pas une entité juridique à part entière.

Le réseau RSM est géré par RSM International Limited, une société immatriculée en Angleterre et au Pays de Galles (sous le numéro 4040598) dont le siège social est situé au 50 Cannon Street, London, EC4N6JJ, United Kingdom.

La marque RSM et tous les droits de propriété intellectuelle utilisés par les membres du réseau sont la propriété de RSM International Association, une association régie par les articles 60 et suivants du Code civil Suisse et dont le siège est à Zoug.

©RSM International Association, 2019.

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

