

FLASH DOCTRINE

#2019.05



L'ACTU IFRS

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

NOUVELLES NORMES APPLICABLES À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2020

Pour mémoire, deux nouveaux amendements s'appliquent de façon prospective aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 :

- Un amendement à IFRS 3 qui change la définition d'une entreprise, avec pour conséquence de faciliter le traitement de certaines acquisitions d'entités, qui ne font que détenir des actifs.
- Un amendement à IAS 1 et IAS 8 qui améliore la définition de la matérialité dans le but d'aider les entreprises à sélectionner les informations à fournir en annexe : « *Une information est significative si on pourrait raisonnablement s'attendre à ce qu'une omission, une inexactitude ou le fait d'obscurcir des éléments influencent les décisions économiques que prennent les principaux utilisateurs des états financiers sur la base de ceux-ci.* » Il fournit également des exemples de circonstances qui obscurcissent l'information.

23^{ÈME} EXTRAIT DE LA BASE DE DONNÉES DES DÉCISIONS DE L'ESMA (SUITE FLASH PRÉCÉDENT)

Lors du [Flash précédent](#), nous vous annonçons la publication par l'ESMA (European Securities and Markets Authority), autrement dit l'autorité européenne des régulateurs de marché, de son [23ème extrait de la base de données des décisions](#) des sessions de coordination des régulateurs européens (EECS – European Enforcers Coordination Sessions). Cet extrait propose une sélection de huit décisions issues de la base de données confidentielle de l'ESMA et prises entre décembre 2016 et décembre 2018 :

- Présentation des flux de trésorerie provenant des variations de pourcentage de détention dans des filiales.
- Informations à fournir sur les variations de passifs liés aux activités de financement.
- Définition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.
- Information à fournir sur l'évaluation à la juste valeur des participations par une entité d'investissement.
- Impact des tolérances accordées aux débiteurs sur l'appréciation de l'augmentation significative du risque de crédit.
- Traitement comptable d'une immobilisation donnée en location acquise avec l'intention d'un redéveloppement.
- Caractéristiques de période d'acquisition ou non des conditions de performance dans les plans de paiement en actions.
- Indicateurs de dépréciation d'actifs.

Dans le présent Flash, nous vous commentons les quatre dernières décisions, les premières ayant été commentées dans le [précédent numéro 2019.04](#).

IMPACT DES TOLÉRANCES ACCORDÉES AUX DÉBITEURS SUR L'APPRÉCIATION DE L'AUGMENTATION SIGNIFICATIVE DU RISQUE DE CRÉDIT

La question concerne une institution financière qui accorde des concessions, refinancements ou revoit les termes et conditions des prêts de ses débiteurs qui ont des difficultés financières. Pour autant, les prêts concernés peuvent rester au stade 1 de provision au titre des pertes attendues, c'est-à-dire qu'ils restent provisionnés au titre des pertes attendues dans les douze mois plutôt que sur toute la durée de vie de la créance. En effet, l'institution financière se base sur plusieurs critères et, en particulier, sur celui d'un retard de paiement de plus de 30 jours pour considérer qu'il y a une augmentation significative du risque de crédit nécessitant de passer au deuxième stade de provisionnement des pertes attendues sur la durée de vie. Il n'y a pas, chez cette institution, d'impact direct entre les renégociations et l'évaluation d'une augmentation significative du risque de crédit.

23^{ÈME} EXTRAIT DE LA BASE DE DONNÉES DES DÉCISIONS DE L'ESMA (SUITE FLASH PRÉCÉDENT) – suite

Sur la base d'IFRS 9.5.5.17.m, l'ESMA a considéré que, du fait du lien entre les difficultés financières du débiteur et les tolérances accordées, les modifications contractuelles attendues et prises envers ces débiteurs devraient, a minima, conduire à une augmentation significative du risque de crédit et entraîner des provisionnements à hauteur des pertes attendues sur toute la durée de vie des prêts concernés et non plus sur les seuls douze mois. Par ailleurs, les difficultés financières et concessions accordées étant un indicateur de perte de valeur, l'ESMA a requis de l'émetteur qu'il évalue si ces prêts ne devraient pas être dépréciés.

IMMOBILISATION DONNÉE EN LOCATION ACQUISE AVEC L'INTENTION D'UN REDÉVELOPPEMENT

La question porte sur les états financiers de l'exercice clos au 31 décembre 2017, c'est-à-dire avant l'application des nouvelles normes sur le chiffre d'affaires (IFRS 15) et les contrats de location (IFRS 16). L'émetteur est une société de promotion immobilière, active dans l'acquisition et le redéveloppement de bâtiments de bureaux. Les immeubles acquis en vue d'être redéveloppés, étaient en cours de location simple. Le prix d'acquisition au bailleur précédent incluait un prépaiement au titre des loyers restant à recevoir jusqu'au terme du contrat. Les travaux ne commençaient qu'une fois la location finie. L'émetteur comptabilisait le prépaiement en charges constatées d'avance, qu'il reprenait en diminution des loyers perçus, ne reconnaissant ainsi aucun revenu locatif. Le reste du prix d'acquisition était inscrit en stocks, l'émetteur étant un marchand de biens.

L'ESMA a exprimé son désaccord sur ce traitement comptable et demandé que le bien loué acquis pour être redéveloppé soit classé en immeuble de placement, car il est de fait utilisé pour collecter des loyers, même s'il est acquis pour être redéveloppé. Les revenus locatifs sont partiellement compensés par l'amortissement de l'immeuble de placement (suivant le modèle du coût) ou ses variations de juste valeur (suivant le modèle de la juste valeur). Un transfert d'immeuble de placement à stock ne peut se justifier que par un changement d'utilisation, ce qui suppose d'exercer son jugement pour déterminer la date à laquelle ce changement survient.

PÉRIODE D'ACQUISITION OU NON DES CONDITIONS DE PERFORMANCE DANS LES PLANS DE PAIEMENT EN ACTIONS

La question analysée par l'ESMA consiste à savoir si des conditions de performance définies dans un plan de paiement en actions constituent des conditions d'acquisition des droits. Dans le plan étudié, les salariés obtiennent des actions préférentielles après une période de service de 12 mois, qu'ils ne peuvent convertir en actions ordinaires qu'après une période additionnelle de 24 mois. Le taux de conversion est basé sur :

- Des conditions de performance de l'émetteur, notamment des taux de croissance de chiffre d'affaires et de résultat opérationnel.
- Un nombre d'actions corrélé au temps de présence du salarié.

L'ESMA, contrairement à l'émetteur, a considéré que les critères de performance et d'emploi des salariés devaient être considérés comme des conditions d'acquisition des droits. En conséquence, ils ne peuvent pas être pris en compte dans la juste valeur initiale de l'instrument à la date d'octroi. Toute réestimation du nombre d'actions finalement octroyée à la conversion des actions préférentielles a un impact en résultat au titre d'IFRS 2.

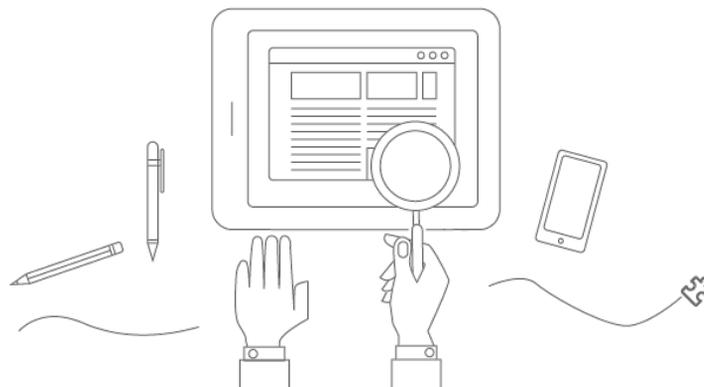
23^{ÈME} EXTRAIT DE LA BASE DE DONNÉES DES DÉCISIONS DE L'ESMA (SUITE FLASH PRÉCÉDENT) – suite

INDICATEURS DE DÉPRÉCIATION D'ACTIFS

La question concerne un armateur et transporteur maritime pour l'industrie pétrolière et gazière. L'émetteur publie des comptes trimestriels dans un contexte de marché difficile, en surcapacité et avec des navires désarmés. Ce contexte a entraîné des difficultés financières pour l'émetteur nécessitant d'entamer des négociations avec ses créanciers. Pour autant, l'émetteur n'a comptabilisé aucune dépréciation d'actifs non courants dans ses trois premiers comptes trimestriels 2018, ni indiqué s'il avait réalisé des tests de perte de valeur.

L'ESMA a exprimé des doutes sur la valeur des actifs et demandé que l'émetteur réalise un test sur le dernier trimestre. Le régulateur a considéré que les éléments suivants constituaient des indices de perte de valeur qui justifient la réalisation des tests :

- La valeur nette comptable des actifs est significativement supérieure à la capitalisation boursière de l'émetteur, le prix rapporté à cette valeur s'élevant à 0,4.
- Même si les indices de l'émetteur sont comparables à ceux d'autres groupes du secteur, le régulateur a souligné que l'analyse de ces indices devait être spécifique aux actifs de l'entité, en considérant le type et l'âge des navires, leurs spécifications, qualités... Par ailleurs, d'autres groupes du secteur ont effectivement déprécié leurs navires sur la même année.
- Même si les résultats agrégés de cession des navires ne sont pas significatifs au regard des résultats de la période, plusieurs cessions ont révélé une moins-value par navire significative au regard de la valeur comptable du navire en question.
- L'absence de variation dans les évaluations des brokers par rapport aux périodes précédentes, ne doit pas être considéré comme indiquant une absence de perte de valeur. La pertinence de ces évaluations doit être appréciée, notamment en cas d'informations limitées quant au fait que ces évaluations s'appuient sur des transactions qui ont subi des ajustements. Par ailleurs, ces évaluations peuvent inclure un effet de décalage, quand elles lissent les variations de marché.
- L'augmentation observée des prix du pétrole et de la demande de transport maritime ne s'est pas traduite chez l'émetteur par un meilleur taux d'occupation des navires, ni n'a atténué le problème de surcapacité.



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.

PROJETS D'AMENDEMENT (EXPOSÉS-SONDAGES)

IAS 12 « Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction »

L'IASB a publié un projet d'amendement à la norme IAS 12 en juillet 2019 en réponse aux questions soulevées quant à l'application ou non de l'exception à la comptabilisation d'impôts différés lors de la première comptabilisation d'un contrat de location ou d'un composant démantèlement.

Les propositions de modifications instaurent une exception à l'exception. Autrement dit, l'amendement vise à clarifier que des impôts différés actifs et passifs (IDA et IDP) sont comptabilisés lorsqu'une transaction génère des différences temporaires imposables et déductibles de même montant. Cependant, dans l'éventualité où l'IDA ainsi calculé ne serait pas recouvrable, compte tenu des prévisions de résultats futurs, le montant d'IDP serait limité à hauteur du montant d'IDA reconnu. L'IASB considère en effet, qu'en l'absence de plafonnement de l'IDP, le différentiel d'impôt différé affecterait la valeur comptable des actifs et passifs issus de la transaction, ce qui nuirait à la lecture des états financiers.

Alors que jusqu'ici il était tenu compte du montant d'IDP pour apprécier le caractère recouvrable des IDA, la proposition d'amendement prend cette pratique à contrepied en demandant, de façon ciblée sur ce type de transaction, d'apprécier le montant d'IDP à comptabiliser en fonction du montant d'IDA reconnu.

La période d'appel à commentaires est ouverte jusqu'au 14 novembre 2019.

IAS 1 sur les informations à fournir au titre des principes comptables

L'IASB a publié le 1er août dernier un projet d'amendement à la norme IAS 1 relatif aux informations à fournir au titre des principes comptables. Ce projet vise à aider à déterminer quand un principe comptable est matériel (en remplacement de « significatif ») et doit être fourni dans les états financiers, à l'inverse de ceux qui n'ont pas besoin d'être indiqués. Il fait suite à la définition de la matérialité introduite par l'amendement à IAS 1 applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2020 en se basant sur cette même définition. L'IASB propose également des illustrations à son Practice Statement 2 (non adopté par l'Union Européenne) sur la façon d'appliquer le concept de matérialité pour sélectionner les principes comptables à fournir.

La période d'appel à commentaires est ouverte jusqu'au 29 novembre 2019.



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

IAS 32 / IFRS 9 induit par la réforme de l'IBOR

En parallèle des travaux conduits par la BCE sur la réforme de l'IBOR (voir ci-dessous Réforme de l'IBOR : un point d'étape), l'IASB a publié le 3 mai 2019 un exposé-sondage proposant des amendements aux normes IAS 39 et IFRS 9, en lien avec la réforme de l'IBOR(2). L'objectif du Board est d'alléger les exigences spécifiques en matière de comptabilité de couverture, qui auraient pu conduire – en l'état – les producteurs de comptes à mettre fin à leurs relations de couverture ou à l'option en faveur de la comptabilité de couverture, en raison de l'incertitude liée à la réforme de l'IBOR. En effet, les IFRS exigent des sociétés qu'elles utilisent des informations prospectives, notamment pour justifier de l'efficacité des relations de couverture éligibles à la comptabilité de couverture. Or, à ce stade, même si les dates de bascule vers les nouveaux taux sont envisagées respectivement le 1er janvier 2020 pour le nouvel IBOR et fin 2021 pour l'€STR, il reste à s'assurer que les nouveaux taux seront conformes au règlement BenchMark Regulation (BMR), appliqué depuis le 1er janvier 2018. Les amendements proposés visent, pendant la période transitoire, à traiter deux problématiques identifiées.

LE CRITÈRE « HAUTEMENT PROBABLE » ET LES ÉVALUATIONS PROSPECTIVES

Pour les couvertures de risque de taux d'intérêt qui sont affectées par la réforme de l'IBOR :

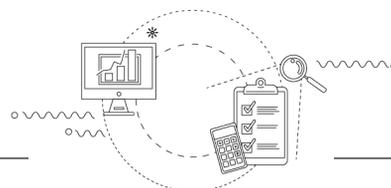
- Le Board propose des exceptions à la règle actuelle qui vise à déterminer si une transaction prévue est hautement probable ou si elle ne devrait plus se produire. D'un point de vue pratique, l'exposé-sondage propose qu'une entité applique cette analyse en supposant que l'indice de référence sur lequel sont fondés les flux de trésorerie couverts ne sera pas modifié par la réforme.
- Le Board propose également de déroger aux dispositions de la comptabilité de couverture, afin de permettre aux entités qui appliqueraient cette option de réputer que le taux d'intérêt de référence sur lequel les flux de trésorerie couverts et les flux de trésorerie de l'instrument de couverture sont basés ne sera pas modifié par la réforme, afin de déterminer :
 - ✓ S'il existe un lien économique entre l'élément couvert et l'instrument de couverture en application de la norme IFRS 9,
 - ✓ Si la couverture procure une compensation hautement efficace en application de la norme IAS 39.

LA DÉSIGNATION D'UNE COMPOSANTE D'UN ÉLÉMENT COMME UN ÉLÉMENT COUVERT

Le Board propose des modifications pour les couvertures de la composante de référence d'un risque de taux d'intérêt qui ne sont pas spécifiées par un contrat et qui sont affectées par la réforme de l'IBOR. Pour ces couvertures, l'exposé-sondage propose qu'une entité applique la disposition voulant que la composante ou la portion désignée du risque soit séparément identifiable, uniquement au début de la relation de couverture.

La période de commentaires s'est terminée le 17 juin dernier. Lors de sa réunion de septembre 2019, le Board a indiqué vouloir travailler sur les incidences comptables de la réforme, notamment en termes de classification et d'évaluation des instruments financiers.

A suivre, donc.



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

COÛT DE FORMATION ENCOURUS POUR EXÉCUTER UN CONTRAT (IFRS 15 – IFRIC UPDATE 09/2019 – DÉCISION PROVISOIRE)

L'IFRIC a étudié la question de savoir comment comptabiliser des coûts de formation encourus pour exécuter un contrat (à l'actif ou en charge) dans le contexte suivant :

- Le contrat porte sur un service d'externalisation et est dans le champ d'application d'IFRS 15.
- Pour fournir les services au client, l'entité encourt des coûts de formation de ses employés aux équipements et processus du client. La formation n'est pas identifiée comme une obligation de performance distincte.
- L'entité peut refacturer au client les coûts de formation d'employés présents au début du contrat, tout comme ceux relatifs aux nouveaux employés recrutés du fait d'une croissance des activités du client.

Avant de savoir si un coût est activable suivant les critères du paragraphe 95 d'IFRS 15, il importe de déterminer si ce coût n'est pas déjà dans le champ d'application d'une autre norme. Or, les coûts de formation sont couverts par la norme IAS 38 sur les immobilisations incorporelles, qui les inclut dans son champ d'application au paragraphe 5. Cette norme considère que les coûts de formation ne peuvent pas être activés, car, habituellement, une entité ne contrôle pas suffisamment les avantages économiques futurs qui découleront de la formation pour justifier une activation. Comme une autre norme interdit d'activer les coûts de formation, aucune activation n'est possible suivant IFRS 15.

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

IDENTIFICATION D'UNE LOCATION DANS UN CONTRAT DE TRANSPORT MARITIME (IFRS 16 – IFRIC UPDATE 09/2019 – DÉCISION PROVISOIRE)

La question a été soumise à l'IFRIC de savoir si le contrat de transport maritime avec les caractéristiques suivantes contenait une location et devait donc être traité suivant IFRS 16 :

- Il y a un actif identifié, le navire.
- Le client a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques de l'utilisation du navire, car il en a une utilisation exclusive sur les cinq ans prévus au contrat.
- Plusieurs décisions sont prédéterminées :
 - ✓ Le navire ne peut être utilisé que pour transporter du charbon à partir de trois zones géographiques (X, Y et Z) vers une unique destination (S). Il y a, ainsi, trois types de voyages : X vers S, Y vers S et Z vers S.
 - ✓ Le navire transporte 100 tonnes de charbon à chaque voyage.
 - ✓ Les voyages doivent être planifiés pour opérer en continu, hors opérations de révision et réparation.
- Certaines décisions ne sont pas prédéterminées et restent à la main du client :
 - ✓ Le client détermine les plans de route annuels et trimestriels.
 - ✓ Le client a le droit de décider l'ordre des voyages, i.e. le point de départ de chaque voyage.
- Le fournisseur opère et maintient le navire et est responsable de l'acheminement de la marchandise.
- Le client n'a pas le droit de changer d'opérateur.
- Le client n'a pas conçu le navire, ni certains de ses aspects.

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

Après avoir rappelé les différents paragraphes d'IFRS 16 applicables pour déterminer qui a le droit de décider du mode et de la finalité d'utilisation d'un actif, l'IFRIC a analysé qui bénéficiait des droits décisionnels, i.e. des droits qui affectent les avantages économiques tirés de l'utilisation de l'actif. Le comité conclut que c'est le client qui a ces droits. En effet, les décisions prédéterminées délimitent le champ dans lequel le client peut exercer ses droits. A l'intérieur de ce champ, le client a le droit de prendre les décisions pertinentes quant au mode et à la finalité d'utilisation du navire, de par son droit de décider du point de départ du navire. Ce droit a un impact sur les avantages économiques tirés de l'utilisation du navire. Le client conserve ce droit de façon à pouvoir maximiser les avantages économiques qu'il tire de l'utilisation du navire tout au long des cinq ans du contrat. Par ailleurs, l'IFRIC est d'avis que le droit de déterminer l'ordre des voyages correspond au critère du droit décisionnel prévu par la norme de changer le lieu de production. Par le droit de décider du point de départ à chaque voyage, le client a le droit de changer le lieu de production du navire et donc le droit de changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif sur toute la durée d'utilisation.

Le comité a également observé que, bien qu'opérer et maintenir le navire soient des éléments essentiels à sa correcte utilisation, les décisions du fournisseur à cet égard ne lui donnent pas le droit de décider du mode et de la finalité d'utilisation du navire.

Les trois critères étant respectés, actif identifié, droit à la quasi-totalité des avantages économiques et droit de décider du mode et de la finalité d'utilisation sur toute la durée d'utilisation, l'IFRIC a conclu que le contrat contenait une location.

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

DÉTERMINATION DU TAUX MARGINAL D'ENDETTEMENT DU PRENEUR D'UN CONTRAT DE LOCATION (IFRS 16 – IFRIC UPDATE 09/2019 – DÉCISION DÉFINITIVE)

L'IFRIC a confirmé sa décision relative à la modalité de détermination du taux marginal d'endettement pour actualiser les flux de paiement d'un contrat de location⁽³⁾. Tout en constatant que la définition de ce taux par la norme ne requiert pas explicitement de le déterminer de façon à refléter celui d'un emprunt avec un profil de paiement similaire, le comité d'interprétation a néanmoins observé qu'il serait cohérent avec les objectifs du Board lors de la rédaction de cette définition, de se référer, comme point de départ, à ce type de taux observable.

LES LITIGES FISCAUX POURRAIENT NE PLUS ÊTRE COMPTABILISÉS EN PROVISIONS (IFRIC 23 – IFRIC UPDATE 09/2019 – DÉCISION DÉFINITIVE)

L'IFRIC a confirmé sa décision quant à la façon de présenter dans les états financiers les taxes incertaines traitées suivant IFRIC 23, nouvelle interprétation applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019⁽⁴⁾. En application des paragraphes 54, 57 et 29 d'IAS 1, le comité d'interprétation de l'IFRIC a considéré que les taxes incertaines, puisqu'elles répondent aux définitions d'IAS 12 relatives aux actifs et passifs d'impôts exigibles ou différés, devaient figurer parmi les mêmes lignes éponymes dans les états financiers. L'IFRIC considérant que les dispositions normatives sont suffisantes pour conclure, il n'y aura ni amendement de norme ni nouvelle interprétation. 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 mécénat). 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.



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 Cambacérés

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, 2020.

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

