

EY Perspective

Juillet 2024



Sommaire

- 1 Actualité comptable PAGE 04

- 2 Évolution permanente des formes de cyberattaques PAGE 20

- 3 Actualité fiscale PAGE 24



1

ACTUALITÉ COMPTABLE



Point d'actualité

L'actualité comptable de ce mois de juin est dominée par la nécessité de tirer les conséquences comptables de réformes récentes et par une intense activité normative, avec de nombreux projets susceptibles d'avoir des impacts majeurs sur les états financiers dans un avenir proche. Par ailleurs, si peu de nouvelles normes IFRS entrent en vigueur en 2024, leur mise en œuvre pourrait se révéler complexe. Enfin, les indicateurs de performance alternatifs prennent de l'importance dans les travaux des régulateurs et il faudra désormais compter avec la nouvelle norme IFRS 18 sur la présentation des états financiers qui entrera en vigueur en 2027.

Webcast Rendez-vous EY spécial clôture semestrielle

Les points résumés ci-dessous ont été développés lors d'un webcast dédié à la clôture semestrielle au 30 juin 2024 qui s'est tenu le 13 juin dernier. Vous pouvez accéder au replay par [ce lien](#).



Les impacts éventuels des conditions macroéconomiques et géopolitiques ainsi que des risques climatiques constituent un sujet permanent d'attention pour les clôtures comptables. En outre, deux sujets dominent l'actualité : l'entrée en vigueur de la réforme fiscale internationale, dite Pilier 2, et la mise en conformité du Code du Travail français avec le droit européen suite aux décisions de la Cour de cassation de septembre dernier concernant l'acquisition de congés payés pendant les arrêts de travail.

Conditions macroéconomiques et géopolitiques et risques climatiques

Au titre de ces sujets, désormais permanents à l'agenda des clôtures comptables, il faut souligner :

- ▶ La hausse modérée des taux d'intérêts en zone euro depuis le 31 décembre (comprise entre quelques points de base et 50pb en fonction des maturités et des références);
- ▶ L'évolution récente de l'inflation en Egypte qui devrait conduire à appliquer la comptabilité d'hyper-inflation au plus tard le 31 décembre 2024 (à compter du 1^{er} janvier 2024 en application d'IAS 29);
- ▶ Les nouvelles sanctions prises à l'égard de la Russie et l'aggravation des difficultés d'approvisionnement de certaines matières premières; et
- ▶ La nécessité de vérifier si l'évolution des risques climatiques identifiés ou l'annonce de nouveaux engagements doivent être reflétés dans les états financiers.

La traduction de ces enjeux dans les comptes ne se limite pas à la comptabilisation d'impacts tels que des dépréciations, des provisions ou des révisions de durées d'amortissement. Elle doit aussi comprendre, lorsque cela est nécessaire pour éclairer la compréhension des états financiers et faire le lien avec les autres parties du rapport annuel, l'enrichissement des informations fournies dans les annexes aux états financiers.

Pour approfondir

[Applying IFRS: Connected Financial Reporting: Accounting for Climate Change](#) (Mise à jour mai 2024)

[Applying IFRS – Accounting considerations related to economic volatility](#) (Mise à jour mai 2024)

[IFRS Developments Issue 225 – Hyperinflationary economies](#) (Mise à jour mai 2024)



Réforme fiscale internationale Pilier 2

La transposition progressive des règles modèles de l'OCDE relatives à la mise en œuvre d'un impôt minimum mondial (Pilier 2) pour les groupes réalisant un chiffre d'affaires consolidé supérieur ou égal à 750M€ est en cours dans les 137 juridictions de l'OCDE s'étant engagées à les appliquer.

En France, ces règles ont été transposées par la loi de finance 2024 et sont entrées en vigueur depuis le 1^{er} janvier. Dans le monde, une quarantaine d'États les ont également transposées à date. Même si les premières déclarations fiscales au titre de ce nouveau régime d'imposition n'auront pas lieu avant 2026, ces règles s'appliquent dès les résultats 2024 et il convient d'en tirer les conséquences comptables dès la première clôture intermédiaire de l'exercice.

La norme IAS 12 relative à la comptabilisation de l'impôt sur les résultats a été spécifiquement amendée sur le sujet pour :

- Imposer l'indication en annexe du montant d'impôt courant comptabilisé à ce titre ; et
- Interdire, à titre temporaire, la comptabilisation d'impôts différés au titre de ce nouveau régime d'imposition.

Différentes approches peuvent être retenues pour répartir la charge annuelle estimée entre les différentes périodes comptables intérimaires. Si l'importance des impacts de ce nouveau régime le justifie, l'approche retenue devra être décrite en annexe des comptes semestriels, ainsi que les bases d'estimation de l'imposition supplémentaire et l'impact sur les comptes.

Mise en conformité de Code du Travail français avec le droit européen

À la suite des décisions de la Cour de cassation de septembre dernier, le Code du Travail français a été modifié par la loi n°2024-364 du 22 avril 2024 (dite DDADUE) pour le mettre en conformité avec le droit européen. L'application de la loi étant rétroactive à compter du 1^{er} décembre 2009 pour les arrêts pour maladie non professionnelle, sous réserve des dispositions détaillées ci-après, il convient d'en tirer les conséquences comptables dès la prochaine clôture intermédiaire de l'exercice 2024.

Cette loi introduit les modifications suivantes :

- Tous les arrêts maladie donnent droit à congés payés, qu'ils soient d'origine professionnelle ou non, et

- L'acquisition de congés payés se poursuit au-delà d'un an d'arrêt continu.

Le droit à congés payés pendant les arrêts maladie d'origine non professionnelle est toutefois limité à 2 jours ouvrables par mois, au lieu de 2,5 jours par mois pour les périodes de travail effectif et d'arrêt maladie d'origine professionnelle.

Il convient de rappeler que certaines conventions collectives ou accords d'entreprise prévoyaient d'ores et déjà des dispositions plus favorables que celles du Code du Travail, ce qui a pour effet de limiter ou d'annuler l'impact de ces nouvelles dispositions.

La prescription du droit à congés payés ne court qu'à compter du moment où l'employeur a mis le salarié en mesure d'exercer ce droit. Toutefois, lorsque le contrat de travail est suspendu depuis au moins un an en raison de la maladie ou de l'accident, une limite de 15 mois à la possibilité de reporter les congés payés à partir de la date à laquelle s'achève la période de référence au titre de laquelle ces congés ont été acquis a pour effet de empêcher l'acquisition illimitée de congés dans le cas d'arrêts maladie de très longue durée.

Bien que l'application de la loi soit rétroactive à compter du 1^{er} décembre 2009 pour les arrêts pour maladie non professionnelle, les effets de cette rétroactivité sont cependant limités par une disposition plafonnant le nombre total

de jours de congés payés à 24 jours par période de référence pour les droits passés à la date d'entrée en vigueur de la loi (le 24 avril dernier). Cette disposition – applicable uniquement aux droits passés – a pour effet qu'aucun jour de congés payés n'est acquis pour les arrêts maladie d'une durée inférieure à 2,5 mois par période de référence. En outre, les ex-salariés ayant quitté l'entreprise depuis plus de 3 ans ne peuvent faire valoir aucun droit au titre des périodes passées en raison de la prescription triennale des actions en paiement de salaires.

Pour l'application des règles de report dont peut bénéficier le salarié, il faut distinguer les périodes d'absence selon les périodes d'acquisition des congés auxquelles elles se rattachent (en général du 1^{er} juin au 31 mai).

Les réclamations au titre de droits passés doivent être introduites dans un délai de 2 ans à compter de cette même date.

Pour approfondir

[Applying IFRS – International Tax Reform – Pillar Two disclosures in practice](#)

Actualité normative

L'actualité normative IFRS est particulièrement riche en cette période. Après la publication fin novembre dernier des propositions de l'IASB concernant la distinction dettes/capitaux propres, qui sont notamment susceptibles d'avoir un impact sur la comptabilisation des puts minoritaires, et en avril de la norme IFRS 18, qui modifiera en profondeur la présentation du compte de résultat et des informations en annexe à compter de 2027, deux projets en cours pourraient entraîner des conséquences importantes sur les états financiers dans un avenir proche :

- Le premier concerne les informations à fournir au titre des regroupements d'entreprises et les tests de dépréciation des goodwill (*Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment*);
- Le second est relatif à la comptabilisation des contrats de fourniture d'électricité renouvelable (*Renewable Energy Contracts*).

Ces projets peuvent encore être commentés, respectivement jusqu'au 15 juillet et 7 août 2024.

Exposé-sondage *Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment*

Ce projet propose notamment les modifications suivantes :

- Pour IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, une révision significative des informations à fournir au titre des regroupements d'entreprises, tant pour l'exercice au cours duquel ils ont lieu qu'au cours des années qui suivent, et
- Pour IAS 36 *Dépréciations d'actifs*, une clarification du niveau auquel le goodwill peut être alloué, et des modifications des règles de calcul de la valeur d'utilité.

Informations à fournir au titre des regroupements d'entreprises

L'IASB propose d'ajouter deux nouveaux objectifs d'informations à fournir au sein des états financiers (et non du rapport de gestion) concernant :

- Pour tous les regroupements d'entreprises (matériels) réalisés par la société : les avantages attendus du regroupement d'entreprises lors de la négociation du prix d'acquisition ; et
- Uniquement pour les regroupements d'entreprises identifiés comme « stratégiques » sur la base de critères qualitatifs ou quantitatifs énoncés par l'IASB : le niveau d'atteinte des objectifs clés et de réalisation des niveaux cibles associés postérieurement à l'acquisition.

S'agissant des avantages attendus du regroupement d'entreprises, des informations seraient exigées concernant :

- La motivation stratégique du regroupement d'entreprises ; ainsi que
- Les synergies attendues. Une entité devrait à ce titre produire les informations suivantes :
 - La description par catégorie des synergies attendues (synergies de coûts, de chiffre d'affaires, etc.);
 - Une estimation du montant (ou d'une fourchette) pour ces synergies ;
 - Une estimation du montant (ou d'une fourchette) des coûts nécessaires pour obtenir ces synergies ; et
 - La date à partir de laquelle l'entité commencera à réaliser ces synergies et la durée sur laquelle elle s'attend à les réaliser.

S'agissant de l'atteinte des objectifs des regroupements d'entreprises « stratégiques », les informations suivantes seraient exigées pour chaque acquisition :

- Lors de l'exercice au cours duquel le regroupement d'entreprises intervient :
 - Les objectifs clés (*key objectives*) assignés à la date d'acquisition au regroupement (par exemple : accroître le chiffre d'affaires d'une zone géographique donnée); et
 - Les niveaux cibles associés (*targets*), sous forme d'un estimé unique ou d'une fourchette (par exemple : réaliser une hausse de chiffre d'affaires de 45% d'ici 2027 sur cette même zone).
- Lors des exercices ultérieurs et aussi longtemps que cette information sera suivie par les principaux dirigeants de l'entité acquéreuse : le niveau d'atteinte des objectifs clés et de réalisation des niveaux cibles associés accompagné d'une déclaration qualitative sur l'atteinte de ces objectifs et niveaux cibles.

Les entreprises seraient autorisées à ne pas fournir, au cas par cas, les informations relatives aux synergies attendues, aux objectifs clés et aux niveaux cibles associés ainsi que la déclaration qualitative sur leur atteinte postérieurement à l'acquisition si l'on peut s'attendre à ce que communication de ces dernières cause un préjudice sérieux à l'atteinte de tout objectif clé assigné à ce regroupement, sous réserve de le justifier en annexe.

Ces amendements entreraient en vigueur de façon prospective aux regroupements d'entreprises réalisés à compter de leur date effective.

Tests de dépréciation du goodwill

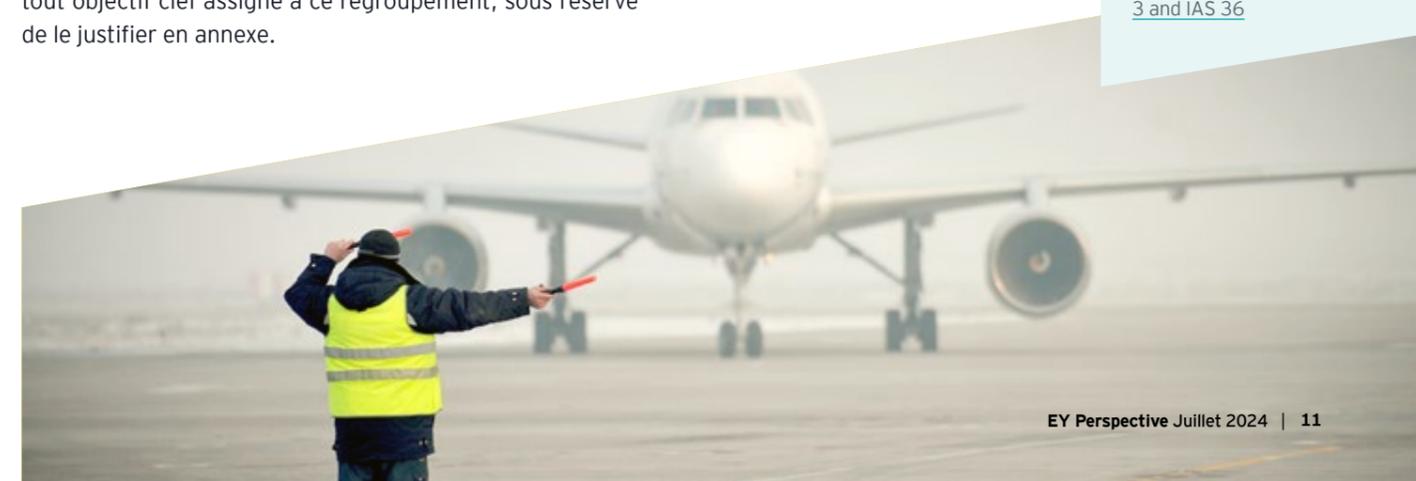
Le goodwill reste non amortissable mais l'IASB propose en particulier de clarifier que son allocation pour les tests de dépréciation ne se fait pas, par défaut, aux secteurs opérationnels. Au contraire, l'entité devrait :

- D'abord identifier les unités génératrices de trésorerie (ou groupes d'UGT) qui bénéficieront des synergies du regroupement d'entreprises ;
- Puis identifier *le plus petit échelon* au niveau duquel de l'information financière relative à ces UGT est régulièrement revue par le management pour suivre l'activité associée au goodwill.

Cette clarification est susceptible de conduire à tester la dépréciation des goodwill à un niveau plus fin qu'actuellement.

Pour approfondir

[IFRS Developments 222 - IASB proposes amendments to IFRS 3 and IAS 36](#)



Exposé sondage sur le traitement comptable des contrats de fourniture d'électricité renouvelable (*Renewable Energy Contracts*)

L'IASB a publié le 8 mai dernier des propositions d'amendements des normes IFRS 9 *Instruments Financiers* et IFRS 7 *Instruments Financiers – Informations à fournir* concernant la comptabilisation des contrats de fourniture d'électricité renouvelable.

Ces contrats sont de plus en plus utilisés pour permettre aux entreprises de réduire ou compenser leurs émissions de gaz à effet de serre et sécuriser les achats d'électricité renouvelable (et les garanties d'origine associées) sur des périodes généralement comprises entre 15 et 30 ans. L'analyse du traitement comptable de ces contrats suppose pour commencer de vérifier si les normes IFRS 10 *États financiers consolidés* (dans le cas de la création d'utilités structurées), IAS 16 *Immobilisations corporelles* (s'il s'agit d'un achat en substance d'immobilisations) ou IFRS 16 *Contrats de location* trouvent à s'appliquer. À défaut, leur analyse selon la norme IFRS 9 *Instruments financiers* pourra conduire à :

- Soit les maintenir hors bilan ;
- Soit devoir les comptabiliser à la juste valeur en contrepartie du résultat dès leur signature et, selon les cas, à être éligibles ou non à une comptabilité de couverture.

Il existe deux grandes natures de contrats de fourniture d'électricité renouvelable :

- Les contrats avec livraison physique (« *Power purchase agreements* » ou « *PPA* »), dans lesquels le producteur d'électricité, qui est aussi le propriétaire juridique de l'actif (par exemple une ferme solaire ou éolienne) s'engage à construire un actif (*on site* ou *off site*) souvent dimensionné par rapport aux besoins du client et à en assurer l'exploitation pendant toute la durée du contrat (généralement comprise entre 15 et 30 ans). Le client obtient une quote-part ou la totalité de l'électricité produite, et en général les garanties d'origine liées, en contrepartie d'un prix fixe par MWh.
- Les contrats sans livraison physique (« *Virtual power purchase agreements* » ou « *VPPA* »), aux termes desquels le client paie ou reçoit du producteur la différence entre le prix de marché spot et le prix fixe contractuel au titre des quantités produites par l'équipement, sans qu'il n'y ait livraison d'électricité. Ces contrats sont toujours à comptabiliser en tant que dérivés à la juste valeur par résultat.

En 2023, l'IFRIC avait identifié des difficultés pour appliquer aux contrats avec livraison physique l'exception (dite « *own use* ») permettant de les traiter comme des engagements hors bilan donnant simplement lieu à la comptabilisation des achats d'électricité, sur la base du prix contractuel, au fur et à mesure des livraisons d'électricité plutôt que de les comptabiliser immédiatement dès leur signature comme des dérivés à réévaluer à la juste valeur par résultat.

En réponse, l'IASB propose d'apporter à IFRS 9 des amendements très ciblés et applicables uniquement à des contrats de fourniture d'électricité renouvelable respectant des critères bien précis, visant à :

- Faciliter l'application de l'exemption « *own use* » aux contrats PPA (i.e. avec livraison de l'électricité), sous certaines conditions, en particulier que l'entreprise s'attende à acheter au moins autant d'électricité que l'électricité qu'elle est contrainte de revendre dans un délai « raisonnable » (« par exemple un mois » dans les propositions de l'IASB) pour faire face à ses besoins en électricité ;

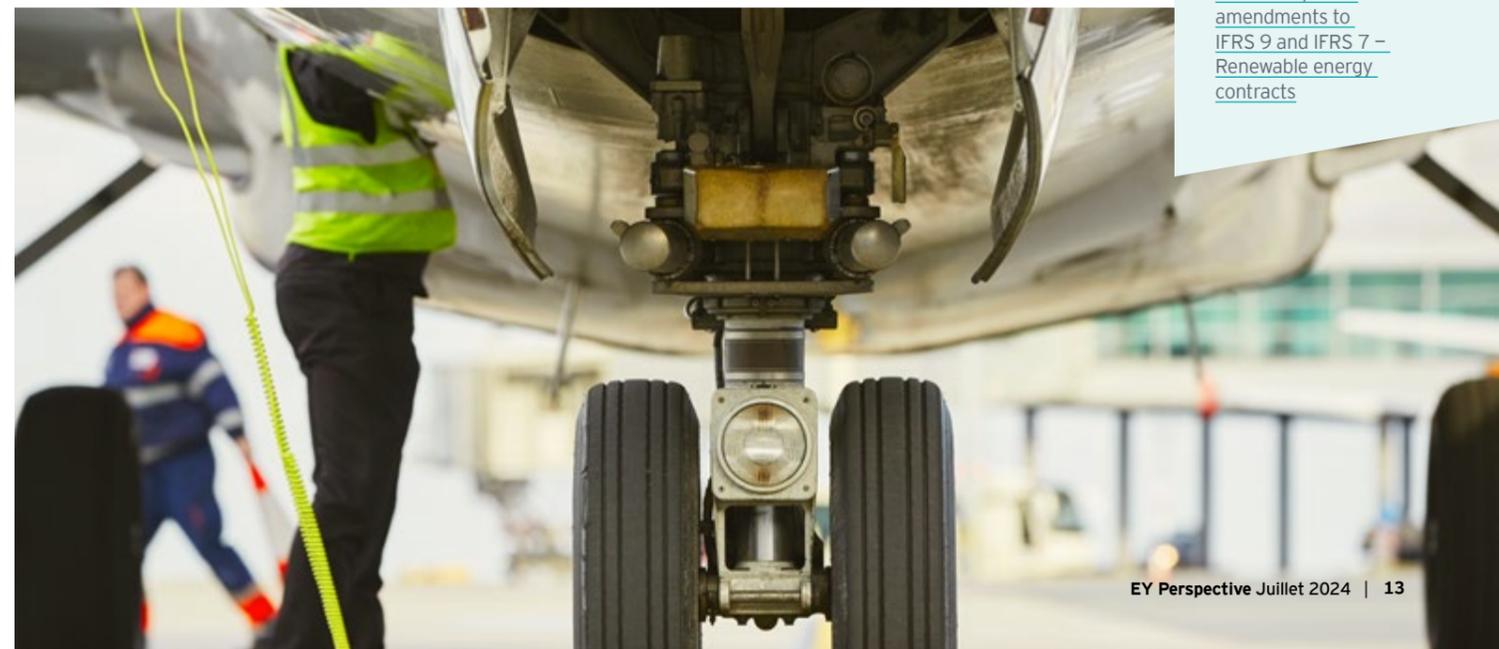
- Faciliter l'application d'une comptabilité de couverture pour les contrats qualifiés de dérivés ; et
- Imposer la fourniture d'informations spécifiques très complètes sur ce type de contrats (qu'ils entrent ou non dans le champ de l'exemption « *own use* »).

Quand bien même l'IASB parviendrait à atteindre son objectif de finaliser des amendements avant la fin de l'année 2024, ceux-ci ne pourront pas être adoptés par l'UE avant 2025 au plus tôt et ne seront donc pas applicables pour la clôture 2024.

Pour les clôtures à venir, il est clé de continuer le recensement des contrats signés et en cours de signature, non seulement pour être en mesure de vérifier la pertinence des analyses comptables effectuées, mais également pour se préparer à enrichir les informations communiquées dans les annexes aux états financiers.

Pour approfondir

[IFRS Developments 227 – Proposed amendments to IFRS 9 and IFRS 7 – Renewable energy contracts](#)



Nouveaux textes IFRS d'application obligatoire en 2024

Peu de nouveaux textes IFRS entrent en vigueur en 2024. Il s'agit principalement d'amendements des normes suivantes :

- IAS 1, relatifs au classement courant/non courant des passifs assortis de clauses d'exigibilité anticipée (« *covenants* ») et aux informations à fournir en annexe les concernant ;
- IAS 7 et IFRS 7, relatifs aux informations à fournir en annexe au titre des accords de financement des fournisseurs ; et
- IFRS 16, concernant la comptabilisation des dettes de loyer dans une transaction de cession-bail.

La fourniture des informations exigées par les amendements concernant, d'une part, les passifs assortis de clauses d'exigibilité anticipée (IAS 1) et, d'autre part, les accords de financement des fournisseurs (IAS 7/IFRS 7) pourrait nécessiter d'adapter ou de mettre en place des procédures de contrôle interne en vue de collecter et de fiabiliser tout ou partie des nouvelles informations requises.

L'amendement de la norme IFRS 16 s'applique quant à lui de façon rétrospective à toutes les transactions de cession-bail postérieures à la date d'application initiale d'IFRS 16 (i.e. en général 2019).

Les travaux induits par ces changements devront être anticipés.

Classement courant/non courant des dettes assorties de conditions (amendements de la norme IAS 1)

Ces amendements clarifient notamment qu'un passif assorti de clauses d'exigibilité anticipée est classé en dette courante ou non courante au regard du respect des *covenants* jusqu'à la date de clôture même si le respect des *covenants* sera à nouveau testé dans les 12 mois qui suivent la clôture et quand bien même, sur la base des données à la clôture, ces *covenants* pourraient ne plus être respectés au cours de cette période.

Pour donner au lecteur des comptes une image fidèle de ces accords en complétant l'information donnée par la présentation bilancielle reposant sur la situation au plus tard à la date de clôture, les amendements introduisent simultanément de nouvelles informations à fournir en annexe lorsqu'une dette est classée comme non courante et que le droit de la société de reporter le règlement au-delà des 12 mois suivant la clôture est conditionné par le respect de *covenants* futurs au cours de cette période :

- La nature des *covenants* et les dates de test au cours de l'exercice, ainsi que la valeur comptable des passifs associés ; et
- Les faits et circonstances indiquant que l'entité pourrait rencontrer des difficultés à respecter ces *covenants* (par exemple, les actions d'atténuation d'un bris potentiel prises par l'entité avant ou après la clôture ou le fait que, si les *covenants* avaient été testés à la date de clôture, ils n'auraient pas été respectés).

Dans des comptes intermédiaires condensés préparés en application de la norme IAS 34, une information concernant les cas de défaut sur le paiement d'une dette ou de manquement à des clauses contractuelles intervenus avant la clôture était d'ores et déjà requise avant ces amendements. La liste des informations à fournir dans des comptes intermédiaires n'a pas été modifiée à la suite de leur publication mais tout ou partie de ces informations pourrait néanmoins devoir être fournies selon la situation à la date des comptes semestriels, en application du principe général de mise à jour dans les comptes intérimaires des informations fournies dans le dernier rapport annuel.

Comptabilisation des dettes de cession-bail (amendement d'IFRS 16)

Pour mémoire, l'IFRIC avait conclu dans une décision publiée en juin 2020 qu'en cas de cession-bail avec loyers variables, un passif de location devait être comptabilisé pour refléter la valeur des droits conservés sur l'actif cédé quand bien même les principes généraux d'IFRS 16 excluent les paiements variables de l'évaluation des dettes locatives à comptabiliser dans le cas général.

L'amendement à la norme IFRS 16 qui entre en vigueur en 2024 reprend et complète cette décision pour :

- Préciser que plusieurs approches peuvent être retenues pour déterminer à la date de cession-bail la quote-part des droits conservés et, corrélativement, le passif de location à comptabiliser ; et
- Illustrer la comptabilisation ultérieure de ce passif.

Pour approfondir

[IFRS Developments Issue 209 - IASB amends the requirements for classification of non-current liabilities with covenants](#)

Pour approfondir

[IFRS Developments, Issue 206 – IFRS 16 amended for lease liability measurement in sale and leaseback](#)

Informations à fournir concernant les accords de financement des fournisseurs (amendements des normes IAS 7 et IFRS 7)

Ces amendements ne modifient pas les règles de comptabilisation des accords de financement des fournisseurs et de présentation des passifs qui en résultent.

Ils introduisent cependant de nouvelles informations obligatoires à fournir en annexe au titre de ces accords :

- ▶ Une description de leurs termes et conditions (par exemple : délais de paiement étendus, garanties données) pour chaque type d'accords ayant des caractéristiques homogènes ;
- ▶ Les valeurs comptables et le classement au bilan des passifs associés aux accords concernés *en précisant les montants pour lesquels les fournisseurs ont déjà été payés*, au début et à la fin de la période ;
- ▶ Les délais moyens de paiement (éventuellement sous forme de fourchette) pour les passifs concernés

comparés aux délais de dettes fournisseurs comparables non concernées par ce type d'accords (e.g. dans la même ligne d'activité ou la même juridiction), au début et à la fin de la période ; et

- ▶ La nature et le montant des variations des passifs associés aux accords concernés sans effets sur la trésorerie.

Par exception, lors du premier exercice d'application de ces amendements en 2024 :

- ▶ Les informations relatives aux montants pour lesquels les fournisseurs ont déjà été payés et aux délais moyens de paiement ne sont pas requises au 1^{er} janvier 2024 ; et
- ▶ Les informations prévues par ces amendements ne sont pas requises dans les comptes intermédiaires. Toutefois, les principes généraux d'information des normes IAS 1 et IAS 34 quant à la mise à jour des informations données dans les derniers comptes annuels peuvent trouver à s'appliquer (par exemple, en cas de mise en place ou d'extension significative de programmes de *reverse factoring*).

Indicateurs alternatifs de performance

Les indicateurs alternatifs de performance (IAP) reviennent également au premier plan dans les travaux des régulateurs et la nouvelle norme IFRS 18 sur la présentation des états financiers qui entrera en vigueur en 2027.

Application des lignes directrices de l'ESMA (« Guidelines ») relatives à l'utilisation d'indicateurs alternatifs de performance (IAP)

L'ESMA a publié en octobre 2015 des [lignes directrices](#) relatives à l'utilisation d'indicateurs alternatifs de performance.

La généralisation du reporting digital, et l'utilisation croissante d'outils de *data mining* pour l'analyse automatisée (« *machine reading* ») des rapports annuels qui en résultent, renforcent la nécessité d'appliquer des règles communes pour l'utilisation des indicateurs de performance qui ne sont pas définis par les normes.

Récemment, les travaux de revue des rapports annuels par les régulateurs montrent en conséquence une vigilance renforcée concernant l'application de ces lignes directrices, notamment en ce qui concerne l'utilisation de dénominations claires reflétant le contenu et le mode de calcul des IAP utilisés. En application de ce principe et par exemple, l'utilisation de la dénomination « EBIT » doit être réservée à un indicateur de performance qui n'exclut que le résultat financier et l'impôt sur les résultats sans autres ajustements.

De manière emblématique, le [29^e extrait des décisions EECS](#) tout juste publié le 27 mai dernier inclut pour la première fois, trois décisions relatives à des sanctions à l'encontre de sociétés relatives à l'application des règles directrices de l'ESMA et à la doctrine qui s'y rattache.

Management-defined Performance Measures – Nouvelle norme IFRS 18 sur la présentation des états financiers

La norme IFRS 18 publiée en avril dernier entrera en vigueur à compter de 2027.

La norme abroge la norme IAS 1 et vise à permettre aux utilisateurs des états financiers de mieux analyser et comparer la performance financière des entreprises. Il s'agit ainsi du changement normatif le plus important apporté à la présentation du compte de résultat des entreprises depuis plus de 20 ans.

Un des changements majeurs introduits par la norme concerne le concept de *Management-defined Performance Measures* (« MPM »), qui est défini comme :

- ▶ Un sous-total de produits et de charges,
- ▶ Utilisé par l'entreprise dans ses communications publiques en dehors des états financiers (e.g. rapport de gestion, communiqués de presse ou présentations aux analystes),
- ▶ Pour communiquer le point de vue de la direction relatif à un aspect de la performance financière de l'entité appréciée dans son ensemble, et
- ▶ Qui ne fait pas partie de la liste limitative de sous-totaux figurant dans IFRS 18 ou imposés par une autre norme IFRS (« *IFRS-specified measure* »).

Une mesure qui ne constitue pas un sous-total de produits et de charges (e.g. des mesures liées au bilan ou au tableau des flux de trésorerie comme la dette nette ou le « *free cash flow* ») ne répond pas à cette définition.

Pour approfondir

[IFRS Developments Issue 217 – IASB amendments to IAS 7 and IFRS 7 for supplier finance arrangements](#)

Le tableau ci-dessous illustre la distinction entre les MPM, les sous-totaux figurant dans IFRS 18 et les autres indicateurs de performance qu'une entreprise utilise dans sa communication :

Performance measures		
Subtotals of income and expenses		Other performance measures
MPMs	IFRS-specified	
<ul style="list-style-type: none"> ▸ Adjusted profit ▸ Adjusted operating profit ▸ Adjusted earnings before interest, tax, depreciation and amortisation 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Operating profit ▸ Operating profit before depreciation, amortisation and impairments within the scope of IAS 36 <i>Impairment of Assets</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Free cash flow ▸ Return on equity ▸ Net debt ▸ Number of customers ▸ Customer satisfaction

Source: IASB, IFRS 18 Project Summary (page 10)

La norme IFRS 18 impose de fournir dans une note dédiée des états financiers :

- Une description de chaque MPM et la justification de son utilisation ;
- Une explication de son mode de calcul, et

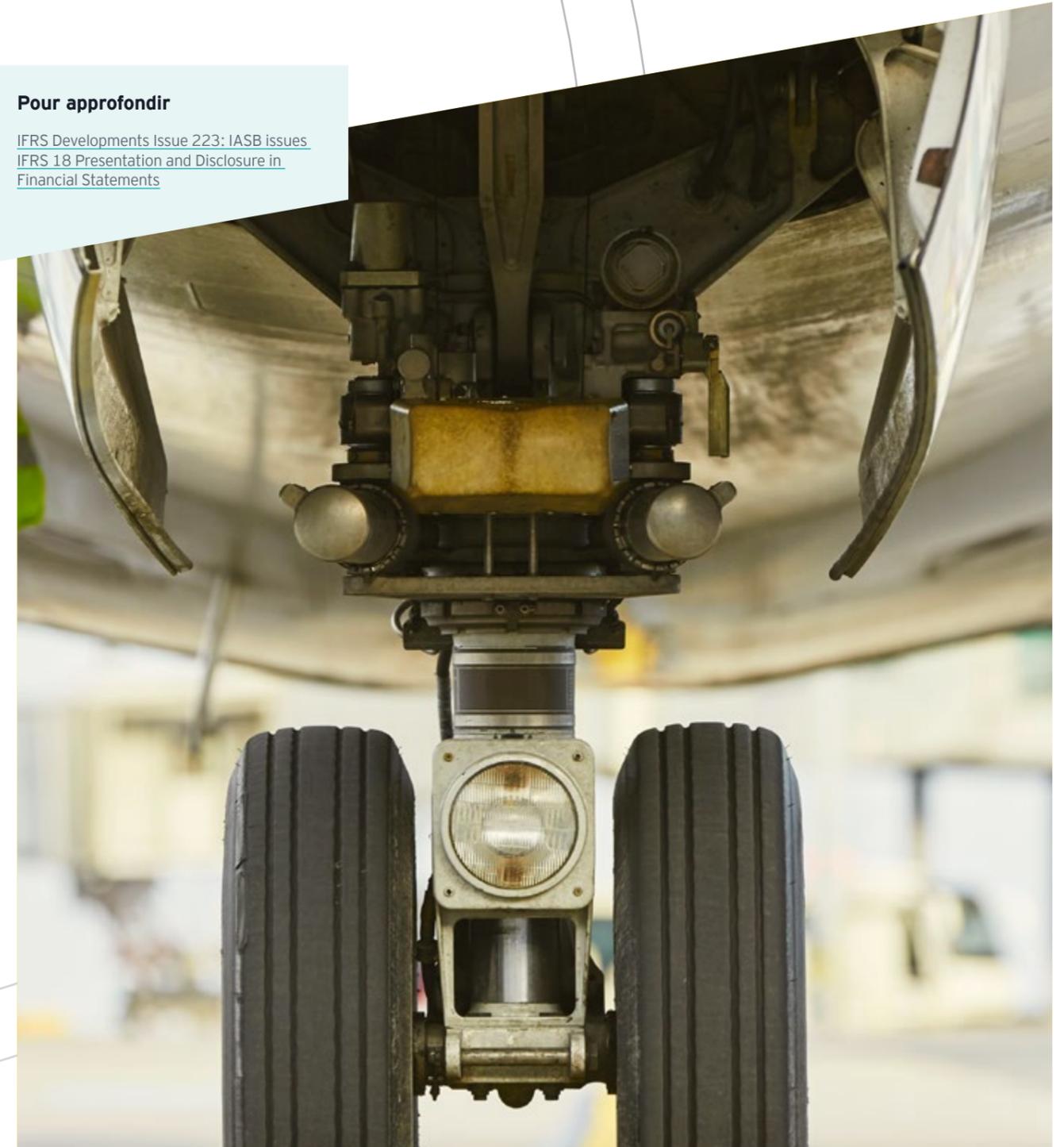
- Une réconciliation avec l'agrégat des états financiers le plus directement comparable, en détaillant l'impact fiscal et sur le résultat des minoritaires de chaque élément en réconciliation et la base de calcul de l'impact fiscal.

Ces dispositions visent à :

- Améliorer la transparence des agrégats utilisés par la direction d'une entreprise pour communiquer sur sa performance financière ; et
- Permettre aux utilisateurs de comprendre dans quelle mesure ces agrégats divergent des agrégats calculés conformément aux normes IFRS.

Pour approfondir

[IFRS Developments Issue 223: IASB issues IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements](#)





EVOLUTION PERMANENTE DES FORMES DE CYBERATTQUES

En 2024, la cybercriminalité s'oriente vers le ciblage et le vol des données sensibles des entreprises pour les monétiser, dépassant la simple demande de rançon.

Mutation des attaques par ransomware

Les attaquants ne se limitent plus à extorquer des cryptomonnaies en bloquant le SI des entreprises avec un ransomware, les données volées lors des attaques sont devenues des véritables enjeux financiers pour les cybercriminels. La démocratisation des outils d'IA leur a permis de faciliter les intrusions grâce à une sophistication des attaques en leur permettant de cibler les données qui ont le plus de valeur à leurs yeux, et sur leur « marché ».

Échec des paiements de rançon

Certaines entreprises tentent de négocier les rançons avec leurs attaquants mais se rendent rapidement compte que ceux-ci ne sont pas toujours intéressés par le paiement. La réponse est simple, ils ont sûrement déjà tiré profit des données dérobées.

De plus, certains attaquants menacent les entreprises de publier leurs données sur internet si la rançon n'est pas payée tout en leur garantissant qu'ils procéderont à l'arrêt de la publication et à leur destruction en cas de paiement.

Cependant, le démantèlement de groupes de hackers comme Lockbit révèle une vérité inquiétante : les données restent souvent entre les mains des attaquants, et ce même après paiement. Cela met en évidence l'inefficacité des paiements de rançon comme moyen de non-diffusion des données.

Secrets commerciaux en danger

Les données stratégiques de l'entreprise notamment les secrets commerciaux, deviennent la cible privilégiée des hackers. Courriels, contrats, brevets voire secrets de production ou de fabrication sont particulièrement visés, avec des conséquences pouvant être désastreuses pour l'entreprise en cas de vol. Fin 2023, une entreprise du secteur des loisirs a vu l'intégralité de ses données volées, les attaquants en possession de celles-ci pourraient favoriser l'émergence de concurrents de l'entreprise, ainsi armés de ses secrets de fabrication et de commercialisation.

Priorité à la sécurité des données stratégiques :

Renforcer la sécurité des données est essentielle, celle-ci incluant une collaboration entre la fonction Finance et les équipes de sécurité informatique pour établir des défenses robustes. Identifier les données sensibles, voire stratégiques pour mieux les protéger est désormais impératif pour garantir la compétitivité voire le modèle économique des entreprises dans l'économie numérique.

Conclusion : Évaluer l'Impact

La fonction Finance devient un partenaire clef de l'entreprise et de ses experts en sécurité des données, tant pour aider à la compréhension de leur valeur, que pour être en mesure d'évaluer l'impact financier et les répercussions économiques éventuelles d'une fuite de données sur la stratégie financière de l'entreprise.



3

ACTUALITÉ FISCALE



Les réformes fiscales marquent le pas. À l'OCDE, si le rapport sur la rémunération standardisée de certaines activités de marketing et de distribution (Montant B) a été publié en décembre 2023, les travaux se poursuivent quant à l'imposition par les juridictions dites de marché du profit résiduel des grands groupes internationaux (Montant A). Au niveau européen, le projet de directive FASTER, qui vise à harmoniser les procédures de versement des dividendes et intérêts, a dû être remanié pour recueillir l'accord des États membres et l'adoption du projet de directive modernisant les règles de TVA pour répondre aux défis numériques (*VAT in the Digital Age* ou ViDA) se fait attendre. Quant à la France, les réformes attendront la loi de finances de fin d'année.

Quelle conséquence en cas d'erreur volontaire sur l'identité de son créancier ?

Selon le Conseil d'État, le fait pour une société d'inscrire à son passif une dette à l'égard d'une personne autre que le véritable créancier afin de dissimuler l'origine des fonds ne constitue pas une erreur unique, dont la correction serait sans effet sur le résultat fiscal, mais correspond à deux erreurs susceptibles de donner lieu à un traitement asymétrique conduisant à un rehaussement du résultat fiscal :

- une première erreur qui consiste à avoir volontairement comptabilisé une dette n'existant pas et qui peut être corrigée par l'administration ;
- une seconde erreur qui consiste à avoir volontairement omis de comptabiliser une dette et qui peut être opposée par l'administration au contribuable en application de la théorie jurisprudentielle sur les erreurs délibérées¹.

Une société française peut-elle déduire les pertes de sa succursale étrangère ?

Refusant d'interroger la Cour de justice de l'Union européenne, le Conseil d'État a considéré qu'une société française ne peut pas demander la déduction en France des pertes réalisées par une succursale luxembourgeoise avant sa liquidation. En effet, la différence de traitement avec une société française qui détiendrait un établissement en France ne constituerait pas une restriction à la liberté d'établissement, leur situation n'étant pas comparable au regard de la convention fiscale franco-luxembourgeoise de 1958 qui interdit à la France d'imposer les bénéfices réalisés par une succursale luxembourgeoise d'une société établie en France².

Participation des salariés : les revenus soumis au régime des brevets doivent-ils être inclus dans le « bénéfice net » ?

En réponse à une question parlementaire, le ministre de l'Économie a confirmé qu'en l'état actuel des règles, le résultat net imposé au taux de 10% en application du régime des revenus des brevets et assimilés ne doit pas être pris en compte dans le « Bénéfice net » utilisé pour calculer la participation des salariés selon la formule légale. Toutefois, selon le ministre, le Gouvernement souhaite instaurer une telle prise en compte à l'occasion d'une prochaine loi³.

Participation des salariés : le « bénéfice net » attesté par le commissaire aux comptes peut-il être contesté par les salariés ?

En 2018, la Cour de cassation a retenu que le bénéfice net certifié par une attestation du commissaire aux comptes, dont la sincérité n'est pas contestée, ne peut pas être remis en cause dans le cadre d'un litige relatif à la participation des salariés, même en cas de fraude ou abus de droit invoqué contre la société⁴. Interrogé sur la constitutionnalité de cette impossibilité, le Conseil constitutionnel a retenu qu'elle ne portait pas une atteinte disproportionnée au droit à un recours juridictionnel effectif dès lors que l'administration fiscale peut, y compris sur la base de renseignements portés à sa connaissance par les salariés, rectifier le bénéfice net ou les capitaux propres déclarés par l'entreprise, conduisant à l'établissement d'une attestation rectificative et à la correction du montant de la participation⁵.

1. CE, plén., 22 mars 2024, n° 471089, Jet Foncière
2. CE, 26 avr. 2024, n° 466062, min. c/ SCA Financière SPIE Batignolles
3. Rép. min. à la question n° 6923 du député M. Juvin
4. Cass. soc., 28 fév. 2018, n° 16-50.015, SAS Wolters Kluwer France et SAS Holding Wolters Kluwer France c/ UFICT-CGT et a.
5. Cons. const., 24 jan. 2024, n° 2023-1077 QPC, CSE Procter & Gamble Amiens et a.

EY | Building a better working world

La raison d'être d'EY est de participer à la construction d'un monde plus équilibré, en créant de la valeur sur le long terme pour nos clients, nos collaborateurs et pour la société, et en renforçant la confiance dans les marchés financiers.

Expertes dans le traitement des données et des nouvelles technologies, les équipes EY, présentes dans plus de 150 pays, contribuent à créer les conditions de la confiance dans l'économie et répondent aux enjeux de croissance, de transformation et de gestion des activités de nos clients.

Fortes de compétences en audit, consulting, droit, stratégie, fiscalité et transactions, les équipes EY sont en mesure de décrypter les complexités du monde d'aujourd'hui, de poser les bonnes questions et d'y apporter des réponses pertinentes.

EY désigne l'organisation mondiale et peut faire référence à l'un ou plusieurs des membres d'Ernst & Young Global Limited, dont chacun représente une entité juridique distincte. Ernst & Young Global Limited, société britannique à responsabilité limitée par garantie, ne fournit pas de prestations aux clients. Les informations sur la manière dont EY collecte et utilise les données personnelles, ainsi que sur les droits des personnes concernées au titre de la législation en matière de protection des données sont disponibles sur ey.com/privacy. Les cabinets membres d'EY ne pratiquent pas d'activité juridique lorsque les lois locales l'interdisent. Pour plus d'informations sur notre organisation, veuillez vous rendre sur notre site ey.com.

© 2024 EY & Associés.
Tous droits réservés.
Studio BMC France : 2405BMC091.
SCORE France N° 2024-039.
ED NONE

Document imprimé conformément à l'engagement d'EY de réduire son empreinte sur l'environnement.

Cette publication a valeur d'information générale et ne saurait se substituer à un conseil professionnel en matière comptable, fiscale, juridique ou autre. Pour toute question spécifique, veuillez vous adresser à vos conseillers.

ey.com/fr

