

Mise en œuvre d'IFRS 18 : décryptage des décisions de l'IFRS IC

par Loriane Rapinat et Saïd Isker

Temps de lecture estimé : 6 minutes

Lors de sa réunion en mars dernier, le comité d'interprétation des normes IFRS (IFRS Interpretations Committee) a poursuivi ses discussions en lien avec la mise en œuvre de la norme IFRS 18 – Présentation des états financiers – et a finalisé quatre nouvelles « agenda decisions » publiées en avril dernier¹.

Nous rappelons que la norme IFRS 18, nouvelle norme relative à la présentation des états financiers en remplacement de la norme IAS 1, est d'application obligatoire pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2027. Nous vous proposons ici une synthèse des conclusions de l'IFRS IC apportées au travers de ces décisions.

Écarts de change sur prêts intra-groupe

La question posée est relative à la **présentation des écarts de change sur des prêts intra-groupe au sein du compte de résultat.**

Pour rappel, sous IFRS 18, c'est la nature des actifs et passifs sous-jacents qui va déterminer la catégorie dans laquelle les produits et charges liés à ces actifs et passifs sont présentés (exploitation, investissement ou financement). Or, dans le cadre des prêts intra-groupe, ces derniers sont éliminés en consolidation, ce qui n'est pas le cas des écarts de change constatés sur ces prêts.

La pratique actuelle consiste, pour la plupart des entités, à **présenter ces écarts de change au sein du résultat financier.**

¹ <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/how-we-help-support-consistent-application/#agenda-decisions>

L'IFRIC IC a conclu à **deux approches possibles** pour les entités concernées. Il serait ainsi possible :

- soit de présenter par défaut l'ensemble de ces écarts de change au sein de la catégorie exploitation,
- soit de présenter chaque élément dans la même catégorie que celle à laquelle l'actif ou le passif sous-jacent était rattaché dans les comptes consolidés avant son élimination. Ceci tout en conservant la possibilité, en cas de coût ou d'effort excessif, de présenter certains écarts dans la catégorie exploitation.

Ce choix de méthode comptable effectué lors de la transition **devra être appliqué de manière cohérente et documentée** et pourrait entraîner un changement de pratique pour de nombreuses entités concernées par le sujet.

Champs d'application relatif à l'obligation de fournir des informations sur les charges par nature

Cette question concerne plus particulièrement les banques et les compagnies d'assurance et porte sur l'obligation de fournir des informations sur les charges par nature en application du paragraphe 83 de la norme IFRS 18.

La demande visait à déterminer si ce paragraphe s'applique uniquement lorsqu'une entité présente par fonction des charges opérationnelles au titre du paragraphes 75(a) ou s'il s'applique automatiquement dès lors qu'une charge est présentée par fonction dans la catégorie exploitation, y compris celles requises par IFRS 9 et IFRS 17 en vertu des paragraphes 75(b) à (c).

L'IFRS IC a précisé que **l'obligation de fournir des informations sur les charges par nature ne prévoit aucune exception** et n'exclut pas les charges visées aux paragraphes 75(b) à (c).

Le paragraphe 83 de la norme IFRS 18 s'applique dès lors qu'une charge est présentée par fonction dans la catégorie exploitation, y compris les charges dont la présentation au compte de résultat est requise par IFRS 9 et IFRS 17.

Le Comité a souligné que l'obligation précitée s'applique également aux montants qui ne sont pas comptabilisés comme des charges sur la période (par exemple, des montants comptabilisés comme faisant partie de la valeur comptable d'un actif), auquel cas une explication qualitative est requise.

Appréciation de l'existence d'une « activité principale spécifiée » pour les besoins des états financiers individuels d'une société mère

Le sujet porte sur la manière dont une société mère, ayant pour activité unique de détenir des participations dans ses filiales et de distribuer les rendements aux actionnaires, doit déterminer, dans ses états financiers individuels, si elle exerce, au sens d'IFRS 18, une activité principale spécifiée, ce qui conduirait à classer les produits et charges correspondants dans la catégorie exploitation plutôt que dans la catégorie investissement.

Cette société mère n'est pas une entité d'investissement au sens d'IFRS 10 et comptabilise ses participations au coût dans ses états financiers individuels. Elle n'utilise ni information sectorielle ni sous-totaux de performance dans ses états financiers individuels où aucune activité principale spécifiée n'est identifiée même si de telles informations sont fournies au niveau consolidé.

Nous rappelons qu'une « **activité principale spécifiée** » est une activité consistant à **octroyer des financements à des clients ou à investir dans des actifs particuliers**. Les entités ayant une « activité principale spécifiée » doivent classer dans la catégorie exploitation certains produits et charges qui seraient sinon classés dans les catégories investissement ou financement.

L'IFRS IC a précisé que la norme IFRS 18 requiert l'exercice du jugement, fondé sur l'examen des faits et circonstances, pour apprécier l'existence d'une activité principale. Il a observé que la société mère n'exerce aucune activité substantielle autre que l'investissement dans ses filiales. Il a donc conclu que, dans ses comptes individuels, la société mère exerce bien une activité principale consistant à investir dans des filiales non consolidées et qu'elle doit classer les produits et charges correspondants dans la catégorie exploitation.

Classement des gains et pertes sur un dérivé gérant un risque de change

L'IFRS IC a examiné la manière dont une société mère doit classer, dans ses états financiers consolidés, les profits et pertes sur un dérivé externe utilisé pour couvrir le risque de change lié à son exposition nette au passif, lorsque le dérivé n'est pas désigné comme instrument de couverture au sens de la norme IFRS 9. **Le dérivé a ici pour objet de gérer uniquement l'exposition nette de la dette financière et non les positions brutes sous-jacentes.**

L'IFRS IC précise que la norme IFRS 18 impose de classer les profits et pertes sur les dérivés utilisés pour gérer des risques identifiés dans la catégorie affectée par ce risque, sauf si cela exige la présentation des montants bruts de ces profits et pertes ou implique un coût ou un effort excessif, ce qui n'est pas le cas dans la situation examinée.

Le risque couvert se rapporte à une seule catégorie du compte de résultat, à savoir la catégorie financement. **Les gains ou pertes du dérivé externe doivent alors être classés dans cette même catégorie.**

Pour conclure

Dans un contexte où la première période comparative sous IFRS 18 a déjà débuté pour de nombreuses entités, ces « agenda decisions » devront être pris en compte dans les travaux d'implémentation de la norme dont l'échéance approche à grands pas. D'autres problématiques d'application d'IFRS 18 sont également en cours d'examen par l'IASB (à la suite du projet d'agenda decision de l'IFRIC relatif à la présentation des taxes ne constituant pas des impôts sur le résultat) ou ont été soumissionnées à l'IFRS IC.

Par ailleurs, dans le cadre des **clôtures semestrielles au 30 juin 2026**, conformément à IAS 8.30 et 31 et à la dernière recommandation AMF sur l'arrêté des comptes 2025, rappelons que **les émetteurs sont invités à communiquer l'impact raisonnablement connu ou estimé de la transition à IFRS 18**, y compris sur les éventuels changements attendus en termes de communication financière.