

Mars 2018

Exposé-sondage ES/2018/1

Changements de méthodes comptables

Projet de modification d'IAS 8

Date limite de réception des commentaires : le 27 juillet 2018

Changements de méthodes comptables

(projet de modification d'IAS 8)

Date limite de réception des commentaires : le 27 juillet 2018

Exposure Draft ED/2018/1 *Accounting Policy Changes* (Proposed amendments to IAS 8) is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 27 July 2018 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Open for comment' page at: <http://go.ifrs.org/open-for-comment>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the 'IASB® logo', 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the *IFRS for SMEs®* logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

Changements de méthodes comptables

(projet de modification d'IAS 8)

Date limite de réception des commentaires : le 27 juillet 2018

L'exposé-sondage ES/2018/1 *Changements de méthodes comptables* (projet de modification d'IAS 8) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le 27 juillet 2018 à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org ou à partir de la page « Open for comment » à l'adresse <http://go.ifrs.org/comment>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à www.ifrs.org, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou non contractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

Copyright © 2018 IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, bien vouloir communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse licences@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB® auprès du service des publications de l'IFRS Foundation. Pour toute demande relative aux publications et aux droits d'auteur, s'adresser à publications@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <http://shop.ifrs.org>.

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



L'IFRS Foundation a des marques déposées enregistrées dans différents pays (marques), y compris « IAS® », « IASB® », le logo IASB®, « IFRIC® », « IFRS® », le logo IFRS®, « IFRS for SMEs® », le logo IFRS for SMEs®, « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « IFRS Taxonomy® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au 30 Cannon Street, Londres, EC4M 6XH.

SOMMAIRE

	<i>à partir de la page</i>
INTRODUCTION	7
APPEL À COMMENTAIRES	8
MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IAS 8 <i>MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS</i>	10
APPROBATION PAR L'IASB DE L'EXPOSÉ-SONDAGE <i>CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES</i> (PROJET DE MODIFICATION D'IAS 8) PUBLIÉ EN MARS 2018	19

[REMARQUE : L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR L'IASB ET LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS EN PROJET, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

[IL EST PROPOSÉ D'APPORTER DES MODIFICATIONS À LA TRADUCTION FRANÇAISE DES PASSAGES REPRODUITS, POUR EN ASSURER LA FIDÉLITÉ, POUR PRENDRE EN COMPTE LES DÉCISIONS RÉCENTES CONCERNANT LA TERMINOLOGIE OU À DES FINS D'UNIFORMITÉ. CES MODIFICATIONS, SURLIGNÉES EN GRIS, NE FONT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR L'IASB DANS L'EXPOSÉ-SONDAGE *CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES* (PROJET DE MODIFICATION D'IAS 8).]

Introduction

Dans le présent exposé-sondage, l'International Accounting Standards Board (IASB) se propose d'apporter des modifications à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. L'IASB s'attend à ce que ces modifications facilitent l'application de certains changements volontaires de méthodes comptables, ce qui permettrait ainsi d'améliorer la qualité globale de l'information financière.

Contexte

En application d'IAS 8, l'entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement est imposé par une norme IFRS ou a pour résultat d'améliorer l'utilité des informations fournies aux utilisateurs d'états financiers. Il est de pratique courante qu'une entité change volontairement de méthodes comptables par application des textes explicatifs contenus dans les décisions concernant le programme de travail publiées par l'IFRS Interpretations Committee (décisions concernant le programme de travail). L'ajout de textes explicatifs dans les décisions concernant le programme de travail vise à favoriser une plus grande cohérence dans l'application des normes IFRS. Toutefois, comme ces décisions renferment des textes ne faisant pas autorité, tout changement découlant de leur application ne constitue pas une exigence des normes IFRS.

Dans certaines situations, l'application d'un changement volontaire de méthode comptable découlant d'une décision concernant le programme de travail peut s'avérer difficile du fait qu'IAS 8 exige que l'entité applique ce changement de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si elle avait toujours utilisé la nouvelle méthode, sauf s'il est impraticable de procéder ainsi.

Afin de faciliter l'application des changements volontaires de méthodes comptables découlant d'une décision concernant le programme de travail, l'IASB se propose de modifier IAS 8 en vue d'abaisser le seuil d'impraticabilité à employer à l'égard de l'application rétrospective de tels changements. Le seuil proposé tiendrait compte des avantages attendus pour les utilisateurs d'états financiers de l'application rétrospective de la nouvelle méthode comptable et des coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets de l'application rétrospective.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans l'exposé-sondage *Changements de méthodes comptables* (projet de modification d'IAS 8) et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée;
- (b) précisent les paragraphes qu'ils visent;
- (c) sont clairement motivés;
- (d) indiquent les cas où le libellé des propositions pose problème parce qu'il est traduit de l'anglais;
- (e) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne souhaite pas recevoir de commentaires sur des éléments dont le présent exposé-sondage ne traite pas.

Questions à l'intention des répondants

Question 1

L'IASB se propose de modifier IAS 8 en introduisant un nouveau seuil à l'égard des changements volontaires de méthodes comptables découlant d'une décision concernant le programme de travail publiée par l'IFRS Interpretations Committee. Le seuil proposé tiendrait compte des avantages attendus pour les utilisateurs d'états financiers de l'application rétrospective de la nouvelle méthode comptable et des coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets de l'application rétrospective.

Est-ce que les modifications qu'il est proposé d'apporter vous conviennent? Veuillez motiver votre réponse. Dans la négative, y a-t-il certains aspects des modifications proposées qui vous conviennent ou d'autres qui ne vous conviennent pas? Veuillez indiquer, avec motifs à l'appui, toute autre solution que vous proposeriez.

Question 2

L'IASB a décidé de ne pas modifier les dispositions d'IAS 8 quant au traitement du calendrier d'application d'un changement de méthode comptable découlant d'une décision concernant le programme de travail publiée par l'IFRS Interpretations Committee. Les paragraphes BC18 à BC22 de la base des conclusions relative aux modifications proposées énoncent les points dont l'IASB a tenu compte à cet égard.

Croyez-vous que les explications fournies aux paragraphes BC18 à BC22 aideront l'entité à appliquer un changement de méthode comptable découlant d'une décision concernant le programme de travail? Veuillez motiver votre réponse. Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi? Proposeriez-vous l'une ou l'autre des solutions envisagées par l'IASB au paragraphe BC20? Veuillez motiver votre réponse.

Date limite de réception des commentaires

La date limite de réception des commentaires est le 27 juillet 2018.

Pour faire parvenir des commentaires

Nous privilégions la transmission des commentaires au moyen du formulaire électronique; toutefois, vous pouvez les soumettre au moyen de l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

Au moyen du formulaire électronique	À partir de la page « Open for comment » qui se trouve à l'adresse http://go.ifrs.org/open-for-comment
-------------------------------------	--

Par courriel	À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org
--------------	---

Par la poste	IFRS Foundation 30 Cannon Street London EC4M 6XH Royaume-Uni
--------------	---

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Modifications [en projet] d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

Les paragraphes 5, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 et 47 sont modifiés et les paragraphes 25A, 25B, 27A et 54G sont ajoutés. L'intertitre précédant le paragraphe 54 est modifié. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré. Les paragraphes 19 et 22 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte.

L'annexe A et les paragraphes A1 et A6 à A10 ont été ajoutés. Afin d'en faciliter la lecture, ces paragraphes n'ont pas été soulignés. Les paragraphes 50 à 53 sont supprimés, mais pas leurs dispositions qui ont été intégrées, sans modification, aux paragraphes A2 à A5.

Définitions

- [...]
- 5 [...]
- Une décision concernant le programme de travail est une décision publiée par l'IFRS Interpretations Committee exposant les raisons pour lesquelles une question particulière n'a pas été ajoutée à son programme de normalisation.
- Une décision concernant le programme de travail peut donner lieu à un changement volontaire de méthode comptable, à un changement d'estimation comptable ou à la correction d'une erreur d'une période antérieure. L'entité doit appliquer les dispositions de la présente norme aux fins de la détermination de la nature de tout changement découlant d'une décision concernant le programme de travail et du traitement comptable dont ce changement doit faire l'objet.
- [...]

Méthodes comptables

- [...]
- Application des changements de méthodes comptables**
- 19 Sous réserve du paragraphe 23 :
- (a) une entité doit comptabiliser un changement de méthode comptable résultant de la première application d'une IFRS selon les dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette IFRS ; et
- (b) lorsqu'une entité change de méthodes comptables lors de la première application d'une IFRS qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthodes comptables, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.
- [...]
- Application rétrospective*
- 22 Sous réserve du paragraphe 23, lorsqu'un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective selon le paragraphe 19(a) ou (b), l'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Limitations à l'application rétrospective

- 23 Lorsque le paragraphe 19(a) ou (b) impose une application rétrospective, l'entité doit appliquer un changement de méthode comptable ~~doit être appliqué~~ de manière rétrospective sauf :
- (a) s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou ~~de déterminer les effets~~ de manière cumulée ; ou
 - (b) si le changement de méthode comptable découle d'une décision concernant le programme de travail, dans la mesure où les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou pour déterminer les effets de manière cumulée excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs. Les paragraphes A6 à A10 fournissent des indications concernant l'appréciation des avantages attendus et des coûts.
- 24 Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit :
- (a) appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période considérée ; ~~elle et~~
 - (b) ~~doit également~~ effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période.
- 25 Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période considérée, l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.
- 25A** En application du paragraphe 23(b), l'entité peut établir que les coûts à engager pour déterminer les effets spécifiquement liés à la période sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective du changement. Dans cette situation, l'entité doit :
- (a) appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective du changement l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement ; et
 - (b) effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres pour cette période.
- 25B** En application du paragraphe 23(b), l'entité peut établir que les coûts à engager pour déterminer, au début de la période considérée, l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective du changement. Dans cette situation, l'entité doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date à laquelle les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application prospective du changement l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement.
- 26 Lorsqu'une entité applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, elle l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible ou, lorsque le paragraphe 23(b) s'applique, en remontant jusqu'à la période la plus ancienne pour laquelle les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement. L'application rétrospective à une période antérieure est impraticable s'il n'est pas possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants des états de la situation financière d'ouverture et de clôture de cette période. De même, lorsque le paragraphe 23(b) s'applique, les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective à une période antérieure ne l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer l'effet cumulé du changement que si ces avantages l'emportent sur les coûts à engager pour déterminer l'effet cumulé sur les montants des états de la situation financière d'ouverture et de clôture de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, affèrent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée des capitaux propres de la première période présentée. L'ajustement est généralement comptabilisé dans les résultats non distribués. Cependant, l'ajustement peut être imputé à une autre composante des capitaux propres (pour se conformer à une IFRS, par exemple). Toute autre information fournie concernant les périodes antérieures, telles que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée en remontant aussi loin que possible ou, lorsque le paragraphe

23(b) s'applique, en remontant jusqu'à la période la plus ancienne pour laquelle les avantages attendus pour les utilisateurs l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour effectuer ces ajustements.

- 27 Lorsque'il est impraticable pour une entité d'appliquer une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, parce qu'elle ne peut pas déterminer l'effet cumulé de l'application de la méthode à toutes les périodes antérieures, l'entité, selon le paragraphe 25, applique la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de la période la plus ancienne praticable. Elle ne tient donc pas compte de la ~~quote-part~~ partie de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. Un changement de méthode comptable est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée. Les paragraphes ~~50-53~~ A2 à A5 fournissent des indications pour les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à une ou plusieurs périodes antérieures.

- 27A Lorsque l'entité applique le paragraphe 25B, elle ne tient pas compte de la partie de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à la première date à laquelle les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application prospective du changement l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement. Un changement de méthode comptable est autorisé même si les avantages attendus pour les utilisateurs ne l'emportent pas sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer l'effet de l'application de la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée.

Informations à fournir

- 28 Lorsque l'entité change de méthode comptable au moment de la première application d'une IFRS, a une incidence sur la période considérée ou sur toute période antérieure ou devrait avoir une telle incidence sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'entité elle doit fournir les informations suivantes :

[...]

- 29 Lorsque ~~un changement volontaire~~ l'entité change volontairement de méthode comptable, ~~a une incidence sur la période considérée ou sur une période antérieure, ou devrait avoir une incidence sur cette période sauf qu'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'entité elle doit fournir les informations suivantes :~~

- (a) la nature du changement de méthode comptable ;
- (b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;
- (c) pour la période considérée et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, ou, si le paragraphe 23(b) s'applique, dans la mesure où les avantages attendus pour les utilisateurs l'emportent sur les coûts à engager par l'entité, le montant de l'ajustement :
 - (i) pour chaque poste affecté des états financiers, et
 - (ii) si IAS 33 s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action ;
- (d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible ou, si le paragraphe 23(b) s'applique, dans la mesure où les avantages attendus pour les utilisateurs l'emportent sur les coûts à engager par l'entité ; et
- (e) si l'application rétrospective est impraticable ou, si le paragraphe 23(b) s'applique, dans la mesure où les coûts à engager par l'entité excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à ~~cette situation~~ l'impraticabilité de l'application rétrospective ou ont fait en sorte que les coûts à engager par l'entité excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs, et une description ~~de comment et depuis quand le du mode et de la date initiale d'application du~~ changement de méthode comptable a été appliqué.

[...]

Erreurs

[...]

Limites au retraitement rétrospectif

[...]

- 47 Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité, selon le paragraphe 45, retraite l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Elle ne tient donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. Les paragraphes ~~50-53~~ A2 à A5 fournissent des indications pour les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour une ou plusieurs périodes antérieures.

[...]

Caractère impraticable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif¹

- 50 ~~[Supprimé] Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à une ou plusieurs périodes antérieures afin de les rendre comparables avec celles de la période considérée. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de la ou des périodes antérieures d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable (y compris, pour les besoins des paragraphes 51 à 53, son application prospective à des périodes antérieures), soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.~~
- 51 ~~[Supprimé] Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie dans le cadre de transactions, d'autres événements ou conditions. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être effectuées après la date de clôture. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'une période antérieure, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis la transaction, l'autre événement ou la condition en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant la période considérée, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu la transaction, l'autre événement ou la condition.~~
- 52 ~~[Supprimé] Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer des autres informations celles qui :~~
- ~~(a) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition ; et~~
 - ~~(b) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure.~~
- ~~Pour certains types d'estimations (par exemple une évaluation de la juste valeur qui fait appel à des données d'entrée non observables importantes), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation importante pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.~~
- 53 ~~[Supprimé] Les connaissances a posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable à une période antérieure ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, que ce soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de la direction au cours d'une période antérieure, ou en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure. Par exemple, lorsqu'une entité corrige une erreur relative à une période antérieure portant sur le calcul de la provision pour congés maladie des salariés selon IAS 19~~

¹ Les paragraphes 50 à 53 sont supprimés, mais pas leurs dispositions qui ont été intégrées, sans modification, aux paragraphes A2 à A5.

~~Avantages du personnel, elle ne tient pas compte des informations relatives à une épidémie de grippe d'une gravité inhabituelle survenue au cours de la période suivante qui sont devenues disponibles après l'autorisation de publication des états financiers de la période antérieure. Le fait qu'il soit souvent nécessaire de recourir à des estimations importantes au moment de modifier les informations de périodes antérieures présentées à des fins de comparaison n'empêche pas un ajustement ou une correction fiable de ces informations.~~

Dispositions transitoires et Date date d'entrée en vigueur

[...]

54G La publication de *Changements de méthodes comptables* (modification d'IAS 8) [en projet], en [date], a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 et 47, à l'ajout des paragraphes 25A, 25B, 27A et 54G, à l'ajout de l'annexe A et des paragraphes A1 à A10 et à la suppression des paragraphes 50 à 53. L'entité doit appliquer ces modifications aux changements de méthodes comptables à compter du [date à déterminer après la période de commentaires].

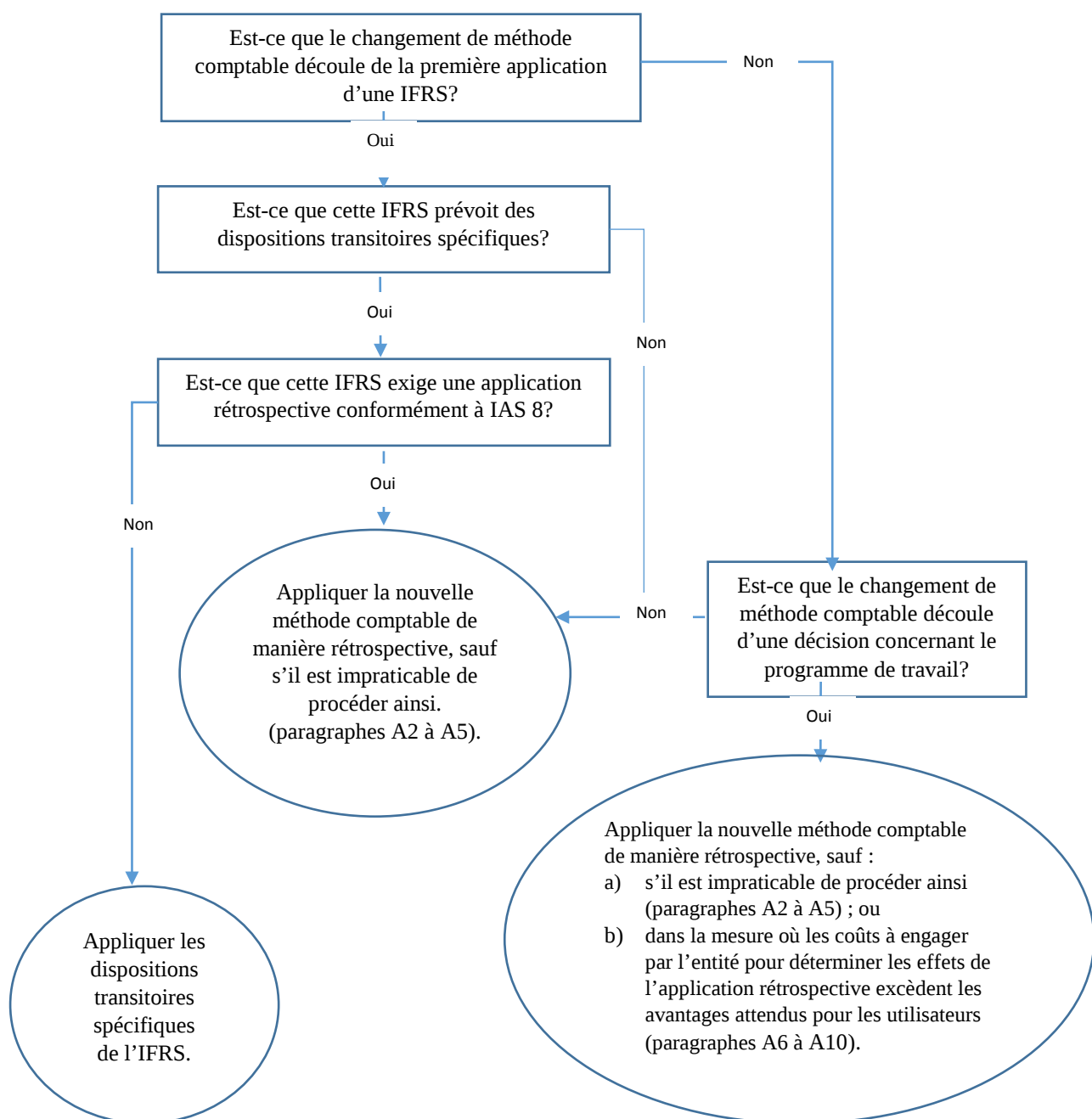
Annexe A

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

Application des changements de méthodes comptables (paragraphe 14 à 27A)

A1 Le diagramme suivant peut aider l'entité à appliquer un changement de méthode comptable :



Caractère impraticable de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif²

- A2 Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à une ou plusieurs périodes antérieures afin de les rendre comparables avec celles de la période considérée. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de la ou des périodes antérieures d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable (y compris, pour les besoins des paragraphes A3 à A5, son application prospective à des périodes antérieures), soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.
- A3 Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie dans le cadre de transactions, d'autres événements ou conditions. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être effectuées après la date de clôture. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'une période antérieure, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis la transaction, l'autre événement ou la condition en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant la période considérée, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu la transaction, l'autre événement ou la condition.
- A4 Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer des autres informations celles qui :
- (a) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates de survenance de la transaction, de l'autre événement ou de la condition ; et
 - (b) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure.
- Pour certains types d'estimations (par exemple une évaluation de la juste valeur qui fait appel à des données d'entrée non observables importantes), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation importante pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.
- A5 Les connaissances a posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable à une période antérieure ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, que ce soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de la direction au cours d'une période antérieure, ou en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure. Par exemple, lorsqu'une entité corrige une erreur relative à une période antérieure portant sur le calcul de la provision pour congés maladie des salariés selon IAS 19 *Avantages du personnel*, elle ne tient pas compte des informations relatives à une épidémie de grippe d'une gravité inhabituelle survenue au cours de la période suivante qui sont devenues disponibles après l'autorisation de publication des états financiers de la période antérieure. Le fait qu'il soit souvent nécessaire de recourir à des estimations importantes au moment de modifier les informations de périodes antérieures présentées à des fins de comparaison n'empêche pas un ajustement ou une correction fiable de ces informations.

Avantages attendus et coûts de l'application rétrospective d'un changement volontaire de méthode comptable découlant d'une décision concernant le programme de travail

- A6 Dans le cas d'un changement volontaire de méthode comptable découlant d'une décision concernant le programme de travail, l'entité applique la nouvelle méthode comptable à l'information comparative à partir de la première date praticable, ou, lorsque le paragraphe 23(b) s'applique, à partir de la première date à laquelle les avantages attendus pour les utilisateurs l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement.

² Les paragraphes 50 à 53 sont supprimés, mais pas leurs dispositions qui ont été intégrées, sans modification, aux paragraphes A2 à A5.

- A7 L'entité exerce son jugement pour apprécier si les avantages attendus pour les utilisateurs l'emportent sur les coûts à engager pour déterminer les effets du changement. Aux fins de cette appréciation, l'entité tient compte de tous les faits et circonstances (voir paragraphes A8 à A10).

Avantages attendus pour les utilisateurs

- A8 L'appréciation des avantages attendus pour les utilisateurs est une considération spécifique à l'entité. Lorsqu'elle apprécie les avantages attendus pour les utilisateurs de ses états financiers, l'entité tient compte de l'incidence, sur les décisions que prennent les utilisateurs sur la base de ses états financiers, du fait de ne pas fournir les informations qui découleraient de l'application rétrospective de la nouvelle méthode comptable. Voici une liste non exhaustive d'exemples de facteurs à prendre en compte :
- (a) la nature du changement — plus le changement de méthode comptable a un effet important en raison de sa nature, plus il est probable que le fait que l'entité n'applique pas le changement de manière rétrospective influe sur le processus décisionnel de l'utilisateur. Par exemple :
 - (i) il est probable que les utilisateurs tirent un plus grand avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui donnerait lieu à la comptabilisation initiale ou à la décomptabilisation d'un actif ou d'un passif. Par contre, il est probable qu'ils tirent moins d'avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui ne toucherait qu'un seul aspect de l'évaluation sur la base du coût d'un actif ou d'un passif.
 - (ii) il est probable que les utilisateurs tirent un plus grand avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui touche les transactions présentées dans les états financiers sur plusieurs périodes.
 - (b) l'ampleur du changement — plus le changement de méthode comptable a un effet important sur la situation financière, la performance financière ou la présentation des flux de trésorerie de l'entité, plus il est probable que le fait que l'entité n'applique pas le changement de manière rétrospective influe sur le processus décisionnel de l'utilisateur. Par exemple, il est probable que les utilisateurs tirent un plus grand avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui donnerait lieu à une hausse considérable des passifs de l'entité que d'une méthode qui n'entraînerait qu'une légère hausse de ceux-ci.
 - (c) le caractère généralisé du changement dans l'ensemble des états financiers — plus le changement de méthode comptable a un effet généralisé dans l'ensemble des états financiers de l'entité, plus il est probable que le fait que l'entité n'applique pas le changement de manière rétrospective influe sur le processus décisionnel de l'utilisateur. Par exemple, il est probable que les utilisateurs tirent un plus grand avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui donnerait lieu à la consolidation d'une filiale que l'entité ne consolidait pas antérieurement, car ce changement pourrait toucher l'état de la situation financière, l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global et le tableau des flux de trésorerie. Il est probable que les utilisateurs tirent moins d'avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui ne touche que les montants présentés dans différentes composantes des capitaux propres.
 - (d) l'effet du changement sur l'information sur les tendances — plus le changement de méthode comptable a un effet important sur l'information utilisée aux fins d'analyse des tendances, plus il est probable que le fait que l'entité n'applique pas le changement de manière rétrospective influe sur le processus décisionnel de l'utilisateur. Par exemple, il est probable que les utilisateurs tirent un plus grand avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui touche des transactions de nature similaire effectuées à intervalles fréquents ou récurrents. Il est probable que les utilisateurs tirent moins d'avantage de l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable qui ne touche que des transactions ou des événements qui ne surviennent que rarement ou de façon ponctuelle.
 - (e) l'étendue de la dérogation à l'application rétrospective — plus est grande l'étendue de la dérogation de l'entité à l'application rétrospective, plus il est probable que le fait que l'entité n'applique pas le changement de manière rétrospective influe sur le processus décisionnel de l'utilisateur. Par exemple, il est probable que les utilisateurs tirent moins d'avantage du fait que l'entité applique une nouvelle méthode comptable de manière prospective (comme il est expliqué au paragraphe 25B) que si celle-ci appliquait la nouvelle méthode de manière rétrospective en ajustant le solde d'ouverture des résultats non distribués de la période considérée, mais sans retraiter l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées (comme il est expliqué au paragraphe 25A).

Coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets de l'application rétrospective

- A9 Lorsqu'elle apprécie les coûts à engager pour déterminer les effets de l'application rétrospective, l'entité tient compte des coûts supplémentaires qu'elle s'attendrait raisonnablement à engager et des efforts supplémentaires qu'elle s'attendrait raisonnablement à déployer pour déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou pour les déterminer de manière cumulée. S'entend d'un coût supplémentaire tout coût que l'entité s'attend raisonnablement à engager afin d'obtenir les informations nécessaires pour déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou pour déterminer les effets de manière cumulée au-delà des efforts déjà déployés.
- A10 Aux fins de cette appréciation, l'entité tient compte, notamment :
- (a) de la question de savoir s'il est raisonnablement possible d'obtenir les informations nécessaires aux fins de l'application rétrospective de la nouvelle méthode comptable et/ou du retraitement des informations des périodes antérieures sans devoir engager des coûts ou des efforts excessifs. Si l'entité a déjà ou pourrait obtenir ou élaborer, sans engager des coûts ou déployer des efforts importants, les informations nécessaires aux fins de l'application rétrospective de la nouvelle méthode comptable, il est probable que les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective l'emportent sur les coûts à engager par l'entité pour déterminer les effets du changement.
 - (b) de l'étendue de la dérogation à l'application rétrospective. Plus est grande l'étendue de la dérogation de l'entité à l'application rétrospective, plus est grande l'étendue de l'analyse que l'entité doit effectuer pour apprécier si les coûts à engager pour déterminer les effets de l'application rétrospective excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective du changement.
- Par exemple, l'entité apprécie initialement si les coûts à engager pour déterminer les effets spécifiquement liés à la période sur l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures excèdent les avantages attendus pour les utilisateurs de l'application rétrospective du changement. Dans les situations où les coûts excèdent les avantages attendus, l'entité apprécie ensuite les coûts et les avantages découlant de l'application rétrospective de la nouvelle méthode comptable, mais sans retraitement de l'information comparative (comme il est expliqué au paragraphe 25A). Le moment à partir duquel aucune autre appréciation n'est requise est celui à partir duquel l'entité conclut que les avantages attendus pour les utilisateurs l'emportent sur les coûts à engager.

Approbation par l'IASB de l'exposé-sondage *Changements de méthodes comptables* (projet de modification d'IAS 8) publié en mars 2018

La publication de l'exposé-sondage *Changements de méthodes comptables* (projet de modification d'IAS 8) a été approuvée à l'unanimité par les 14 membres de l'International Accounting Standards Board.

Hans Hoogervorst	Président
Suzanne Lloyd	Vice-président
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	