

## II

(Actes non législatifs)

## RÈGLEMENTS

## RÈGLEMENT (UE) 2023/1803 DE LA COMMISSION

du 13 août 2023

portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales <sup>(1)</sup>, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Conformément à l'article 4 du règlement (CE) n° 1606/2002, pour chaque exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date, les sociétés régies par le droit national d'un État membre et dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales définies à l'article 2 dudit règlement, normes devant être adoptées par voie de règlement de la Commission.
- (2) Le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission <sup>(2)</sup> a adopté les normes comptables internationales et les interprétations y afférentes publiées ou adoptées jusqu'au 15 octobre 2008 par l'International Accounting Standards Board (IASB). Ce règlement a été modifié afin d'inclure les normes et les interprétations connexes publiées ou adoptées par l'IASB et adoptées par la Commission jusqu'au 8 septembre 2022, conformément au règlement (CE) n° 1606/2002.
- (3) L'IASB a publié la norme internationale d'information financière IFRS 17 *Contrats d'assurance* (ci-après «IFRS 17») le 18 mai 2017 et des modifications de cette norme le 25 juin 2020.
- (4) La norme IFRS 17 fournit une approche globale de la comptabilisation des contrats d'assurance. L'objectif de cette norme est de faire en sorte qu'une entreprise fournisse dans ses états financiers des informations pertinentes donnant une image fidèle de ses contrats d'assurance. Ces informations constituent une base solide à partir de laquelle les utilisateurs d'états financiers peuvent apprécier l'incidence des contrats d'assurance sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entreprise.

<sup>(1)</sup> JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

<sup>(2)</sup> Règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320 du 29.11.2008, p. 1).

- (5) La norme IFRS 17 s'applique aux contrats d'assurance, aux contrats de réassurance ainsi qu'aux contrats d'investissement avec éléments de participation discrétionnaire. Il existe dans l'Union de nombreux contrats d'assurance-vie et d'épargne-vie différents, représentant approximativement, selon la meilleure estimation, un engagement total de 5 900 milliards d'euros (hors contrats en unités de compte). Dans plusieurs États membres, certains de ces contrats comportent des éléments de participation directe ou discrétionnaire, qui permettent le partage des risques et des flux de trésorerie entre différentes générations de preneurs d'assurance.
- (6) Dans un certain nombre d'États membres, les contrats d'assurance-vie sont également gérés de manière intergénérationnelle afin d'atténuer l'exposition aux risques de taux d'intérêt et aux risques de longévité, et les engagements d'assurance correspondants sont adossés à un panier d'actifs spécifique, mais ces contrats sont dénués d'éléments de participation directe au sens d'IFRS 17. Pour certains de ces contrats, lorsqu'ils satisfont aux exigences de la directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil <sup>(3)</sup>, et sous réserve de l'accord des autorités de contrôle, il est possible d'appliquer l'ajustement égalisateur pour le calcul du ratio Solvabilité II.
- (7) Selon les conclusions de l'avis d'homologation rendu par le groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG), la norme IFRS 17 satisfait aux critères d'adoption énoncés à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002. Toutefois, l'EFRAG n'est pas parvenu à un consensus sur la question de savoir si le regroupement en cohortes annuelles des contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie satisfaisait aux critères techniques d'homologation, ou répondait à l'intérêt public européen. Cela concorde avec les points de vue exprimés par les parties prenantes sur l'avis d'homologation de l'EFRAG et avec ceux exprimés par les experts des États membres au sein du comité de réglementation comptable.
- (8) Les entreprises de l'Union devraient pouvoir appliquer la norme IFRS 17 telle qu'elle a été publiée par l'IASB afin de faciliter leur cotation en bourse dans des pays tiers ou de répondre aux attentes des investisseurs internationaux.
- (9) Toutefois, l'exigence de cohorte annuelle en tant qu'unité de compte pour les groupes de contrats d'assurance et de contrats d'investissement ne reflète pas toujours le modèle économique, ni les caractéristiques juridiques et contractuelles, des contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie visés aux considérants 5 et 6. Or ces contrats représentent plus de 70 % du total des engagements en assurance-vie dans l'Union. Le rapport coûts-avantages de l'application à de tels contrats de l'exigence de cohorte annuelle n'est pas toujours favorable.
- (10) Les IFRS s'inscrivant dans le contexte de marchés des capitaux mondialisés, il convient de ne s'écarter de ces normes internationales que dans des circonstances exceptionnelles et de façon limitée.
- (11) Par conséquent, nonobstant la définition du groupe de contrats d'assurance figurant dans l'appendice A de la norme IFRS 17, à l'annexe du présent règlement, les entreprises de l'Union devraient avoir la possibilité d'exempter les contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie de l'exigence de cohorte annuelle imposée par ladite norme.
- (12) Les investisseurs devraient pouvoir être en mesure de savoir si une entreprise a eu recours, pour des groupes de contrats, à l'exemption de l'exigence de cohorte annuelle. Conformément à la norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*, une entreprise devrait donc, dans les notes annexes à ses états financiers, signaler que le recours à l'exemption fait partie de ses principales méthodes comptables et fournir d'autres informations explicatives, par exemple indiquer pour quels portefeuilles elle a appliqué l'exemption. Cela ne devrait pas impliquer d'évaluation quantitative de l'incidence du recours à l'exemption de l'exigence de cohorte annuelle.
- (13) La Commission devrait réexaminer, au plus tard le 31 décembre 2027, l'exemption de l'exigence de cohorte annuelle pour les contrats mutualisés intergénérationnels et avec compensation des flux de trésorerie, en tenant compte de l'examen post-mise en œuvre de la norme IFRS 17 réalisé par l'IASB.
- (14) Les droits d'auteur, les droits relatifs aux bases de données et tout autre droit de propriété intellectuelle sur les IFRS et les interprétations y afférentes publiées par l'International Financial Reporting Interpretations Committee sont la propriété de la Fondation IFRS. Il convient donc d'inclure dans l'annexe du présent règlement une déclaration relative aux droits d'auteur.

<sup>(3)</sup> Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (solvabilité II) (JO L 335 du 17.12.2009, p. 1).

(15) Le règlement (CE) n° 1126/2008 a été modifié à maintes reprises. Afin de simplifier la législation de l'Union relative aux normes comptables internationales, et dans un souci de clarté et de transparence, il convient de le remplacer. Il convient donc d'abroger le règlement (CE) n° 1126/2008.

(16) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

#### *Article premier*

Les normes comptables internationales figurant dans l'annexe sont adoptées.

#### *Article 2*

Une entreprise peut choisir de ne pas appliquer l'exigence énoncée au paragraphe 22 de la norme internationale d'information financière IFRS 17 *Contrats d'assurance* (ci-après l'«IFRS 17») figurant dans l'annexe du présent règlement:

- a) aux groupes de contrats d'assurance avec éléments de participation directe et aux groupes de contrats d'investissement avec éléments de participation discrétionnaire, au sens de l'appendice A de l'IFRS 17 figurant dans l'annexe du présent règlement, dont les flux de trésorerie ont une incidence sur les flux de trésorerie d'autres contrats versés aux titulaires de polices, ou subissent l'incidence de tels flux, comme indiqué aux paragraphes B67 et B68 de l'appendice B de l'IFRS 17 figurant dans l'annexe du présent règlement;
- b) aux groupes de contrats d'assurance qui sont gérés sur plusieurs générations de contrats et remplissent les conditions énoncées à l'article 77 *ter* de la directive 2009/138/CE et pour lesquels l'application de l'ajustement égalisateur a reçu l'accord des autorités de contrôle.

Lorsqu'en vertu du point a) ou du point b), une entreprise n'applique pas l'exigence énoncée au paragraphe 22 de l'IFRS 17 figurant dans l'annexe du présent règlement, elle l'indique dans les notes, conformément à la norme comptable internationale IAS 1 *Présentation des états financiers*, comme faisant partie de ses principales méthodes comptables, et fournit d'autres informations explicatives, telles que l'indication des portefeuilles pour lesquels elle a appliqué cette exemption.

#### *Article 3*

La Commission réexamine, au plus tard le 31 décembre 2027, l'option prévue par l'article 2 et propose, le cas échéant, de la modifier ou de la supprimer.

#### *Article 4*

Le règlement (CE) n° 1126/2008 est abrogé.

Les références faites au règlement abrogé s'entendent comme des références au présent règlement.

#### *Article 5*

Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 13 août 2023.

*Par la Commission*  
*La présidente*  
Ursula VON DER LEYEN

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 8

*Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*

## OBJECTIF

- 1 L'objectif de la présente norme est d'établir les critères de sélection et de changement de méthodes comptables, ainsi que le traitement comptable et l'information à fournir relative aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs. La présente norme est destinée à renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers d'une entité ainsi que la comparabilité de ces états financiers tant dans le temps qu'avec les états financiers d'autres entités.
- 2 Les informations à fournir sur les méthodes comptables, sauf celles qui se rapportent aux changements de méthodes comptables, sont énoncées dans IAS 1 *Présentation des états financiers*.

## CHAMP D'APPLICATION

- 3 La présente norme s'applique à la sélection et à l'application de méthodes comptables ainsi qu'à la comptabilisation des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs d'une période antérieure.
- 4 L'incidence fiscale des corrections d'erreurs d'une période antérieure et des ajustements rétrospectifs réalisés pour appliquer des changements de méthodes comptables est comptabilisée et décrite selon IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

## DÉFINITIONS

- 5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:

*Les méthodes comptables* sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

*Les estimations comptables* sont des montants des états financiers qui comportent une incertitude d'évaluation.

*Les normes internationales d'information financière (IFRS)* sont des normes et interprétations élaborées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent:

- a) les normes internationales d'information financière;
- b) les normes comptables internationales;
- c) les interprétations IFRIC; et
- d) les interprétations SIC <sup>(3)</sup>.

**Significatif:** le terme «significatif» est défini au paragraphe 7 d'IAS 1 et employé avec le même sens dans la présente norme.

**Une erreur d'une période antérieure** est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résulte de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables:

- a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée; et

<sup>(3)</sup> Définition des IFRS modifiée par suite des changements d'appellations ayant découlé de la révision des statuts de l'IFRS Foundation en 2010.

- b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, d'erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.

L'*application rétrospective* consiste à appliquer une nouvelle méthode comptable à des transactions, d'autres événements et conditions comme si cette méthode avait toujours été appliquée.

Le *retraitement rétrospectif* consiste à corriger la comptabilisation, l'évaluation et la fourniture d'informations sur le montant d'éléments des états financiers comme si une erreur d'une période antérieure n'était jamais survenue.

*Impraticable*: l'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthode comptable de façon rétrospective ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est impraticable si:

- a) les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés;
- b) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose d'énoncer des hypothèses sur ce qu'aurait été l'intention de la direction au cours de cette période; ou
- c) l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement des autres informations celles relatives aux estimations qui:
  - i) révèlent des circonstances existant à la ou aux dates auxquelles ces montants doivent être comptabilisés, évalués ou présentés; et
  - ii) auraient été disponibles lors de l'autorisation de publication des états financiers de cette période antérieure.

des autres informations.

L'*application prospective* d'un changement de méthode comptable et de la comptabilisation de l'effet d'un changement d'estimation comptable consiste, respectivement:

- a) à appliquer la nouvelle méthode comptable aux transactions, aux autres événements et aux situations intervenant après la date du changement de méthode; et
- b) à comptabiliser l'effet du changement d'estimation comptable dans la période considérée et les périodes futures affectées par le changement.

6 [Supprimé]

#### MÉTHODES COMPTABLES

##### Sélection et application des méthodes comptables

- 7 Lorsqu'une IFRS s'applique spécifiquement à une transaction, un autre événement ou une condition, la ou les méthodes comptables appliquées à cet élément seront déterminées en appliquant l'IFRS en question.
- 8 Les IFRS énoncent des méthodes comptables dont l'IASB a conclu qu'elles aboutissaient à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les transactions, les autres événements et les conditions auxquels elles s'appliquent. Il n'est pas nécessaire que ces méthodes soient appliquées lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif. Toutefois, il est inapproprié de faire, ou de ne pas corriger, des écarts non significatifs par rapport aux normes IFRS en vue de parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité.

- 9 Les normes IFRS sont accompagnées d'un guide d'application destiné à aider les entités à en appliquer les dispositions. Tous ces guides stipulent s'ils font partie intégrante ou non des IFRS. Les guides faisant partie intégrante des IFRS sont obligatoires. Les guides ne faisant pas partie intégrante des IFRS ne contiennent pas de dispositions obligatoires applicables aux états financiers.
- 10 **En l'absence d'une IFRS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou condition, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations:**
- a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre; et
  - b) **fiables, en ce sens que les états financiers:**
    - i) **présentent une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité;**
    - ii) **traduisent la réalité économique des transactions, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique;**
    - iii) **sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris;**
    - iv) **sont prudents; et**
    - v) **sont complets dans tous leurs aspects significatifs.**
- 11 **Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10, la direction doit se référer aux sources suivantes, par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application:**
- a) **les dispositions figurant dans les IFRS traitant de questions similaires et liées; et**
  - b) **les définitions, les critères de comptabilisation et les concepts d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le *Cadre conceptuel de l'information financière* (le «*Cadre conceptuel*») <sup>(4)</sup>.**
- 12 Pour exercer le jugement décrit au paragraphe 10, la direction peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables, la littérature comptable et les pratiques admises du secteur d'activité, dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe 11.

#### **Cohérence des méthodes comptables**

- 13 **Une entité doit sélectionner et appliquer ses méthodes comptables avec cohérence pour des transactions, autres événements et conditions similaires, sauf dans le cas où une IFRS impose ou permet spécifiquement de classer par catégories des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée. Si une IFRS impose ou permet un tel classement par catégories, il faut choisir la méthode comptable la plus appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.**

#### **Changements de méthodes comptables**

- 14 **Une entité ne doit changer une méthode comptable que si le changement:**
- a) **est imposé par une IFRS; ou**
  - b) **a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.**

<sup>(4)</sup> Le paragraphe 54G fournit des explications sur la manière dont cette exigence est modifiée dans le cas des soldes de comptes de report réglementaires.

- 15 Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthode comptable ne réponde à l'un des critères énoncés au paragraphe 14.
- 16 **Ne constituent pas des changements de méthodes comptables:**
- a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différent en substance de ceux survenus précédemment; et
  - b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.
- 17 La première application d'une méthode visant à réévaluer des actifs selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*, ou IAS 38 *Immobilisations incorporelles* constitue un changement de méthode comptable à traiter comme une réévaluation selon IAS 16 ou IAS 38 plutôt que selon la présente norme.
- 18 Les paragraphes 19 à 31 ne s'appliquent pas au changement de méthode comptable décrit au paragraphe 17.

*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 une méthode comptable lors de la première application d'une IFRS qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou change volontairement une méthode comptable, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.
- 20 Pour les besoins de la présente norme, l'application anticipée d'une IFRS ne constitue pas un changement volontaire de méthodes comptables.
- 21 En l'absence d'une IFRS spécifiquement applicable à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut, selon le paragraphe 12, appliquer une méthode comptable issue des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables. Si, à la suite d'une modification d'une telle position officielle, l'entité choisit de changer une méthode comptable, ce changement est comptabilisé et présenté comme un changement volontaire de méthode comptable.

*Application rétrospective*

- 22 **Sous réserve du paragraphe 23, lorsqu'un changement de méthodes comptables 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.**

*Limites à l'application rétrospective*

- 23 **Lorsque le paragraphe 19 a) ou b) impose une application rétrospective, un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective, sauf s'il est impraticable de déterminer les effets spécifiques à chaque période ou l'effet cumulé du changement.**
- 24 **Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiques à chaque période d'un changement de méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit 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 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, 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.**
- 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. L'application rétrospective à une période antérieure est impraticable s'il n'est pas possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants de l'état de la situation financière d'ouverture et de clôture de cette période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent 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.
- 27 Lorsqu'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 fraction 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 à 53 fournissent des indications pour les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à une ou plusieurs périodes antérieures.

*Informations à fournir*

- 28 **Lorsque 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 doit fournir les informations suivantes:**
- a) le titre de l'IFRS;
  - b) le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre selon ses dispositions transitoires;
  - c) la nature du changement de méthode comptable;
  - d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires;
  - e) le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures;
  - f) pour la période considérée et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement:
    - i) pour chaque poste affecté des états financiers; et
    - ii) si IAS 33 *Résultat par action* s'applique à l'entité, pour le résultat de base et le résultat dilué par action;
  - g) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible; et
  - h) si l'application rétrospective imposée par le paragraphe 19 a) ou b) est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description indiquant de quelle manière et depuis quand le changement de méthode comptable a été appliqué.

Il n'est pas nécessaire que ces informations soient répétées dans les états financiers des périodes ultérieures.

- 29 **Lorsqu'un changement volontaire 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 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, 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; et**
  - e) **si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description indiquant de quelle manière et depuis quand le changement de méthode comptable a été appliqué.**
- Il n'est pas nécessaire que ces informations soient répétées dans les états financiers des périodes ultérieures.**
- 30 **Lorsqu'une entité n'a pas appliqué une nouvelle IFRS publiée mais non encore entrée en vigueur, elle doit fournir les informations suivantes:**
- a) **ce fait; et**
  - b) **des informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées concernant l'évaluation de l'impact possible de l'application de la nouvelle IFRS sur les états financiers de l'entité au cours de sa première période d'application.**
- 31 **Lorsqu'elle applique le paragraphe 30, l'entité considère la présentation des informations suivantes:**
- a) **le titre de la nouvelle IFRS;**
  - b) **la nature du ou des changements imminents de méthode comptable;**
  - c) **la date à laquelle l'IFRS s'applique;**
  - d) **la date à partir de laquelle elle prévoit d'appliquer l'IFRS pour la première fois; et**
  - e) **soit:**
    - i) **une description de l'impact prévu de la première application de l'IFRS sur les états financiers de l'entité; soit**
    - ii) **si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens.**

## ESTIMATIONS COMPTABLES

- 32 Le mode d'évaluation des éléments des états financiers exigé selon une méthode comptable peut entraîner une incertitude d'évaluation, c'est-à-dire que la méthode comptable peut requérir l'évaluation de ces éléments à des montants qui, n'étant pas directement observables, doivent faire l'objet d'une estimation. En pareil cas, l'entité établit une estimation comptable aux fins de la réalisation de l'objectif de la méthode comptable. L'établissement d'estimations comptables nécessite le recours à des jugements ou à des hypothèses fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Voici des exemples d'estimations comptables:
- a) une correction de valeur pour pertes au titre des pertes de crédit attendues, en application d'IFRS 9 *Instruments financiers*;
  - b) la valeur nette de réalisation d'un élément des stocks, en application d'IAS 2 *Stocks*;
  - c) la juste valeur d'un actif ou d'un passif, en application d'IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*;
  - d) la charge d'amortissement d'une immobilisation corporelle, en application d'IAS 16; et
  - e) une provision pour obligations de garantie, en application d'IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.
- 32A Pour établir une estimation comptable, l'entité utilise des techniques d'évaluation et des données d'entrée. Ces techniques comprennent des techniques d'estimation (par exemple, des techniques utilisées pour déterminer une correction de valeur pour pertes au titre des pertes de crédit attendues, en application d'IFRS 9), et des techniques d'évaluation (par exemple, des techniques utilisées pour déterminer la juste valeur d'un actif ou d'un passif, en application d'IFRS 13).
- 32B Dans les normes IFRS, le terme «estimation» fait parfois référence à une estimation qui n'est pas une estimation comptable au sens de la présente norme comme, par exemple, des données d'entrée utilisées aux fins de l'établissement d'estimations comptables.
- 33 Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

**Changements d'estimations comptables**

- 34 Il se peut que l'entité doive changer d'estimation comptable en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles celle-ci était fondée ou par suite de nouvelles informations, de nouveaux développements ou d'un surcroît d'expérience. De par sa nature, un changement d'estimation comptable ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.
- 34A Les effets, sur une estimation comptable, d'un changement de données d'entrée ou d'un changement de technique d'évaluation constituent des changements d'estimations comptables, à moins qu'ils ne résultent de la correction d'erreurs d'une période antérieure.
- 35 Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthode comptable et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

*Application des changements d'estimations comptables*

- 36 L'effet d'un changement d'estimation comptable autre qu'un changement auquel s'applique le paragraphe 37 doit être comptabilisé de manière prospective et inclus dans la détermination du résultat:
- a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période; ou
  - b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.

- 37 Dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément des capitaux propres, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de capitaux propres correspondant dans la période du changement.**
- 38 La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date de ce changement. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat de la période considérée seulement, soit le résultat de la période considérée et de périodes ultérieures. À titre d'exemple, un changement dans la correction de valeur pour pertes au titre des pertes de crédit attendues n'affecte que le résultat net de la période considérée et en conséquence est comptabilisé au cours de la période considérée. Toutefois, un changement de la durée d'utilité estimée ou du rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période considérée et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité résiduelle de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement concernant la période considérée est comptabilisé en produit ou en charge de la période considérée. L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge dans ces périodes ultérieures.

*Informations à fournir*

- 39 Une entité doit fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période considérée ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.**
- 40 Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, l'entité doit le mentionner.

**ERREURS**

- 41 Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Les états financiers ne sont pas conformes aux IFRS s'ils contiennent soit des erreurs significatives, soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de la situation financière, de la performance financière ou des flux de trésorerie d'une entité. Les erreurs potentielles de la période considérée découvertes dans cette période sont corrigées avant l'autorisation de publication des états financiers. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant une période ultérieure. Ces erreurs d'une période antérieure sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cette période ultérieure (voir paragraphes 42 à 47).
- 42 Sous réserve du paragraphe 43, l'entité doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers dont la publication est autorisée après leur découverte, comme suit:**
- a) **par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées dans lesquelles l'erreur s'est produite; ou**
  - b) **si l'erreur s'est produite avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période antérieure présentée.**

**Limites au retraitement rétrospectif**

- 43 Une erreur d'une période antérieure doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiques à chaque période ou l'effet cumulé de l'erreur.
- 44 Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiques à chaque période d'une erreur sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et capitaux propres de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est praticable (cette période peut être la période considérée).
- 45 Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période considérée, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.**

- 46 La correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue du résultat de la période dans laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée en remontant aussi loin que possible.
- 47 Lorsqu'il est impraticable 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 du retraitement cumulé des actifs, passifs et capitaux propres découlant d'opérations antérieures à cette date. Les paragraphes 50 à 53 fournissent des indications pour les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour une ou plusieurs périodes antérieures.
- 48 Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimations comptables. Par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être modifiées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas une correction d'erreur.

#### **Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure**

- 49 **Lorsqu'elle applique le paragraphe 42, l'entité doit fournir les informations suivantes:**

- a) **la nature de l'erreur d'une période antérieure;**
- b) **pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction:**
  - 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;**
- c) **le montant de la correction au début de la première période présentée; et**
- d) **si le retraitement rétrospectif est impraticable pour une période antérieure spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description indiquant de quelle manière et depuis quand l'erreur a été corrigée.**

**Il n'est pas nécessaire que ces informations soient répétées dans les états financiers des périodes ultérieures.**

#### **CARACTÈRE IMPRATICABLE DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF**

- 50 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 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 fin de la période de reporting. 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 dans la période considérée, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu(e) la transaction, l'autre événement ou la condition.

- 52 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 non observables importantes), il est impraticable de distinguer ces types d'informations. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'informations, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'une période antérieure de manière rétrospective.

- 53 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.

#### DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- 54 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente norme pour une période ouverte avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, elle doit l'indiquer.
- 54A [Supprimé]
- 54B [Supprimé]
- 54C La publication d'IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, en mai 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 52. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer cette modification.
- 54D [Supprimé]
- 54E La publication d'IFRS 9 *Instruments financiers*, en juillet 2014, a donné lieu à la modification du paragraphe 53 et à la suppression des paragraphes 54A, 54B et 54D. L'entité qui applique IFRS 9 doit appliquer ces modifications.
- 54F La publication des *Modifications des références au Cadre conceptuel dans les normes IFRS*, en 2018, a donné lieu à la modification des paragraphes 6 et 11 b). L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020. Une application anticipée est autorisée si l'entité applique aussi, en même temps, toutes les autres modifications introduites par les *Modifications des références au Cadre conceptuel dans les normes IFRS*. L'entité doit appliquer les modifications des paragraphes 6 et 11 b) de façon rétrospective selon la présente norme. Toutefois, si l'entité constate que l'application rétrospective serait impraticable ou impliquerait un coût ou un effort excessif, elle doit appliquer les modifications des paragraphes 6 et 11 b) en se reportant aux paragraphes 23 à 28 de la présente norme. Si l'application rétrospective de l'une ou l'autre des modifications introduites par *Modifications des références au Cadre conceptuel dans les normes IFRS* est de nature à impliquer un coût ou un effort excessif, l'entité doit, lorsqu'elle applique les paragraphes 23 à 28 de la présente norme, interpréter toute référence au fait qu'il «est impraticable» de faire telle ou telle chose comme une référence au fait que cela «impliquerait un coût ou un effort excessif», sauf dans la dernière phrase du paragraphe 27, et toute référence à «praticable» comme une référence à «possible, sans coût ou effort excessif».

- 54G Si l'entité n'applique pas IFRS 14 *Comptes de report réglementaires*, les définitions, les critères de comptabilisation et les concepts d'évaluation auxquels l'entité doit continuer de se référer et dont elle doit continuer de considérer l'applicabilité lorsqu'elle applique le paragraphe 11 b) à un solde de compte de report réglementaire sont ceux énoncés dans le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* <sup>(5)</sup> et non ceux énoncés dans le *Cadre conceptuel*. On entend par «solde de compte de report réglementaire» le solde d'un compte de charge ou de produit qui n'est pas comptabilisé en tant qu'actif ou en tant que passif conformément à d'autres normes IFRS applicables, mais dont l'autorité de réglementation des tarifs tient compte ou dont il est prévu que l'autorité de réglementation des tarifs tienne compte dans l'établissement des tarifs pouvant être appliqués aux clients. Une autorité de réglementation des tarifs est un organisme habilité par un texte de loi ou un règlement à établir des tarifs ou un éventail de tarifs que l'entité doit respecter. L'autorité de réglementation des tarifs peut être un organisme tiers ou une partie liée à l'entité, y compris le propre conseil d'administration de l'entité, si ce conseil est tenu par un texte de loi ou un règlement d'établir les tarifs à la fois dans l'intérêt des clients et pour assurer la viabilité financière générale de l'entité.
- 54H La publication de *Définition du terme «significatif»* (modifications d'IAS 1 et d'IAS 8), en octobre 2018, a donné lieu à la modification du paragraphe 7 d'IAS 1 et du paragraphe 5 d'IAS 8, ainsi qu'à la suppression du paragraphe 6 d'IAS 8. L'entité doit appliquer ces modifications de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 54I La publication, en février 2021, de *Définition d'estimations comptables* a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 32, 34, 38 et 48 et à l'ajout des paragraphes 32A, 32B et 34A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023. Une application anticipée est autorisée. L'entité doit appliquer ces modifications aux changements d'estimations comptables et aux changements de méthodes comptables qui ont lieu à l'ouverture ou après l'ouverture du premier exercice pour lequel l'entité applique les modifications en question.

#### RETRAIT D'AUTRES POSITIONS OFFICIELLES

- 55 La présente norme annule et remplace IAS 8 *Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables*, révisée en 1993.
- 56 La présente norme annule et remplace les interprétations suivantes:
- SIC-2 *Cohérence des méthodes — incorporation des coûts d'emprunt dans le coût des actifs*; et
  - SIC-18 *Cohérence et permanence des méthodes — méthodes alternatives*.

<sup>(5)</sup> Il s'agit du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASC, adopté par l'IASB en 2001.

[Note de l'éditeur: un extrait du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASC, adopté par l'IASB en 2001, peut être consulté sur la page IAS 8 du domaine «Supporting Implementation» du site web de la Fondation, sous «Supporting Implementation by IFRS Standard».]