

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 doit être appliquée 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.

Un *changement d'estimation comptable* est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Les *Normes internationales d'information financière (IFRS)* sont les normes et interprétations publiées 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 SIC¹.

Significatif Les omissions ou inexactitudes d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques que prennent des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciée par rapport aux circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.

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

¹ 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 déployé tous les efforts raisonnables pour y arriver. Pour une période antérieure donnée, appliquer un changement de méthodes comptables de façon rétrospective ou effectuer un retraitement rétrospectif afin de corriger une erreur est impraticable :

- (a) si les effets de l'application rétrospective ou du retraitement rétrospectif ne peuvent être déterminés ;
- (b) si 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) si l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de faire des estimations significatives des montants et qu'il est impossible de distinguer objectivement les informations 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, à :

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

- 6 Évaluer si une omission ou une inexactitude peut influencer les décisions économiques des utilisateurs, et donc s'avérer significative, impose de considérer les caractéristiques de ces utilisateurs. Le *Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers* précise, au paragraphe 25², que « les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente ». En conséquence, l'évaluation doit prendre en compte la mesure dans laquelle des utilisateurs répondant à ces critères pourraient raisonnablement être influencés dans leurs décisions économiques.

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 suivies pour cet élément seront déterminées par les dispositions de l'IFRS en question.**
- 8 Les IFRS énoncent des méthodes comptables dont l'IASB a conclu qu'elles aboutissent à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les transactions, les autres événements et les conditions auxquels elles s'appliquent. Il convient de ne pas appliquer ces méthodes 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

² Le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* de l'IASB a été adopté par l'IASB en 2001. En septembre 2010, l'IASB l'a remplacé par le *Cadre conceptuel de l'information financière*. Le chapitre 3 du *Cadre conceptuel de l'information financière* a annulé et remplacé le paragraphe 25 de l'ancien *Cadre*.

rapport aux 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 IFRS sont accompagnées de guides d'application destinés à aider les entités à en appliquer les dispositions. Chaque guide précise s'il fait ou non partie intégrante 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 qui s'applique spécifiquement 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 prudentes, et
 - (v) sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.
- 11 **Pour exercer son jugement comme décrit au paragraphe 10, la direction doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et en considérer l'applicabilité :**
- (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*³.
- 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 comptables³

- 14 **Une entité ne doit changer de méthodes comptables 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.
- 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 :**

³ En septembre 2010, l'IASB a remplacé l'ancien *Cadre* par le *Cadre conceptuel de l'information financière*.

- (a) l'application d'une méthode comptable à des transactions, autres événements ou conditions différant 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 méthodes comptables 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 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.
- 20 Pour les besoins de la présente norme, l'application anticipée d'une IFRS ne constitue pas un changement volontaire de méthode comptable.
- 21 En l'absence d'IFRS qui s'applique spécifiquement à une transaction, un autre événement ou une condition, la direction peut, selon le paragraphe 12, appliquer des méthodes comptables issues des positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables. Si, par suite de la modification d'une telle position officielle, l'entité choisit de changer de méthodes comptables, 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 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, un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.
- 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 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 des états de 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 quote-part 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 oeuvre 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 de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas nécessairement reproduire ces informations.

- 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 de comment et depuis quand le changement de méthode comptable a été appliqué.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas nécessairement reproduire ces informations.

- 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** En se conformant au paragraphe 30, une entité considère la présentation des informations suivantes :
- (a) le titre de la nouvelle IFRS ;
 - (b) la nature du ou des changements imminents de méthodes comptables ;
 - (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)
 - (i) soit une description de l'impact prévu de la première application de l'IFRS sur les états financiers de l'entité,
 - (ii) soit, si cet impact n'est pas connu ou ne peut être raisonnablement estimé, une déclaration dans ce sens.

Changements d'estimations comptables

- 32** En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entités, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises :
- (a) les créances douteuses ;
 - (b) l'obsolescence des stocks ;
 - (c) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers ;
 - (d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable ; et
 - (e) les obligations de garantie.
- 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.
- 34** Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'un surcroît d'expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.
- 35** Un changement de la base d'évaluation appliquée est un changement de méthodes comptables et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthodes comptables et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.
- 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 net :**
- (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 du changement

d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat net de la période considérée seulement, soit le résultat net de la période considérée et de périodes ultérieures. À titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat net de la période considérée et en conséquence est comptabilisé au cours de la période considérée. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le 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 correspondant à la période considérée est comptabilisé en produit ou en charge de la période considérée. L'effet, le cas échéant, sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de 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 pendant la 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 au cours desquelles l'erreur est intervenue ; ou**
 - (b) si l'erreur est intervenue 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 soit les effets spécifiquement liés à la période soit l'effet cumulé de l'erreur.**
- 44** **Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures, 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 n'est pas praticable 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 net de la période pendant 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 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 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. De par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur.

Informations à fournir sur les erreurs d'une période antérieure

- 49 **En appliquant le paragraphe 42, une 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 de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.**

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas nécessairement reproduire ces informations.

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 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 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 significative 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 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

- 54 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente norme à une période ouverte avant le 1^{er} 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 La publication d'IFRS 9 *Instruments financiers* dans sa version modifiée en novembre 2013 a donné lieu à la modification du paragraphe 53 et à la suppression des paragraphes 54A et 54B. L'entité qui applique la version d'IFRS 9 modifiée en novembre 2013 doit appliquer ces modifications.

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 :
- (a) SIC-2 *Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunt dans le coût des actifs* ; et
 - (b) SIC-18 *Cohérence et permanence des méthodes — Méthodes alternatives*.