

Septembre 2017

Exposé-sondage ES/2017/5

Méthodes et estimations comptables

Projet de modification d'IAS 8

Date limite de réception des commentaires : le 15 janvier 2018



CPA

COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS
CANADA

CHARTERED
PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS
CANADA



IFRS[®]

Méthodes et estimations comptables

(projet de modification d'IAS 8)

Date limite de réception des commentaires : le 15 janvier 2018

Exposure Draft ED/2017/5 *Accounting Policies and Accounting Estimates* (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 the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **15 January 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: go.ifrs.org/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, for 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 © 2017 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 <https://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®', 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.

Méthodes et estimations comptables

(projet de modification d'IAS 8)

Date limite de réception des commentaires : le 15 janvier 2018

L'exposé-sondage ES/2017/5 *Méthodes et estimations 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 **15 janvier 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 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 © 2017 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 <https://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	à partir de la page
INTRODUCTION	4
APPEL À COMMENTAIRES	5
MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IAS 8 MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS	7

[REMARQUE : LES MODIFICATIONS [EN PROJET] DU GUIDE D'APPLICATION D'IAS 8, L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL 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 [*MÉTHODES ET ESTIMATIONS COMPTABLES* (PROJET DE MODIFICATION D'IAS 8).]

Introduction

L'IFRS Interpretations Committee a informé l'International Accounting Standards Board (IASB) de divergences dans la façon dont les entités distinguent les méthodes comptables des estimations comptables. Cette distinction a des conséquences, car les dispositions d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* sur le traitement comptable des changements diffèrent selon qu'il s'agit de méthodes comptables ou d'estimations comptables.

Dans le présent exposé-sondage, l'IASB se propose de modifier IAS 8 afin d'aider les entités à distinguer les méthodes comptables des estimations comptables. Plus spécifiquement, les modifications proposées préciseraient :

- (a) le lien entre les méthodes comptables et les estimations comptables, en :
 - (i) expliquant que les estimations comptables sont utilisées aux fins de l'application des méthodes comptables,
 - (ii) rendant la définition des méthodes comptables plus claire et plus concise ;
- (b) que la sélection d'une technique d'estimation ou d'évaluation, utilisée lorsqu'un élément des états financiers ne peut pas être évalué avec précision, constitue l'établissement d'une estimation comptable ;
- (c) que, lors de l'application d'IAS 2 *Stocks*, la sélection de la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou de la méthode du coût moyen pondéré pour la détermination du coût des stocks fongibles constitue la sélection d'une méthode comptable.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage 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 quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) indiquent les cas où le libellé des propositions pose problème en raison de la difficulté de le traduire ;
- (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.

Les commentaires doivent être soumis par écrit au plus tard le **15 janvier 2018**.

Questions à l'intention des répondants

Question 1

L'IASB se propose de clarifier la définition des méthodes comptables en supprimant les termes « conventions » et « règles » et en remplaçant le terme « bases » par « bases d'évaluation » (voir le paragraphe 5 et les paragraphes BC5 à BC8 de la Base des conclusions).

Êtes-vous favorable à la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 2

L'IASB se propose :

- (a) de clarifier le lien entre les méthodes comptables et les estimations comptables, en expliquant que les estimations comptables sont utilisées aux fins de l'application des méthodes comptables ;
- (b) d'ajouter une définition des estimations comptables et de supprimer la définition de changement d'estimation comptable (voir le paragraphe 5 et les paragraphes BC9 à BC16 de la Base des conclusions).

Êtes-vous favorable aux modifications proposées? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 3

L'IASB se propose de préciser que, lorsqu'un élément des états financiers ne peut pas être évalué avec précision, la sélection d'une technique d'estimation ou d'évaluation correspond à l'établissement d'une estimation comptable qui sera utilisée aux fins de l'application d'une méthode comptable relativement à cet élément (voir le paragraphe 32A et le paragraphe BC18 de la Base des conclusions).

Êtes-vous favorable à la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 4

L'IASB se propose de préciser que, lors de l'application d'IAS 2 *Stocks*, la sélection de la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou de la méthode du coût moyen pondéré pour la détermination du coût des stocks fongibles correspond à la sélection d'une méthode comptable (voir le paragraphe 32B et les paragraphes BC19 et BC20 de la Base des conclusions).

Êtes-vous favorable à la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous, et pourquoi?

Question 5

Avez-vous d'autres commentaires sur les propositions?

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

Les paragraphes 5, 32, 34 et 51 à 53 sont modifiés et les paragraphes 32A, 32B et 54F sont ajoutés. Le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné. Les paragraphes 33, 35 à 38 et 50 sont inclus pour faciliter la mise en contexte, mais il n'est pas proposé de les modifier.

Définitions

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

Les méthodes comptables sont les principes, bases ~~d'évaluation, 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 les jugements ou hypothèses utilisés aux fins de l'application d'une méthode comptable lorsque, en raison de l'incertitude relative aux estimations, un élément des états financiers ne peut pas être évalué avec précision.

~~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.~~

[...]

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.~~ Ainsi, il se peut qu'une entité doive recourir à des estimations comptables pour appliquer ses méthodes comptables à certains éléments. ~~Une estimation implique des jugements.~~ Les estimations comptables sont fondées 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.

32A Lorsqu'un élément ne peut pas être évalué avec précision, il faut sélectionner une technique d'estimation ou d'évaluation, ce qui nécessite l'exercice du jugement ou l'utilisation d'hypothèses aux fins de l'application de la méthode comptable pertinente. C'est pourquoi la sélection d'une technique d'estimation ou d'évaluation correspond à l'établissement d'une estimation comptable.

32B La sélection de l'une des deux méthodes de détermination du coût prescrites par les paragraphes 25 à 27 d'IAS 2 *Stocks* en ce qui concerne les stocks habituellement fongibles ne nécessite pas l'exercice du jugement ni l'utilisation d'hypothèses aux fins de la détermination de l'ordre dans lequel ces stocks sont vendus. C'est pourquoi la sélection de la méthode de détermination du coût ne correspond pas à l'établissement d'une estimation comptable, mais plutôt à la sélection d'une méthode comptable.

- 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 qu'une entité doive changer u~~Une estimation comptable ~~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~~ un changement d'estimation comptable 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 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 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.

[...]

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 comptables 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 comptables peuvent être effectuées après la date de clôture. Le calcul d'estimations comptables 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 comptables relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations comptables effectuées pendant la période considérée, à savoir que l'estimation comptable reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est 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 comptables (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 comptable significative 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 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 comptables 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

[...]

- 54F La publication de *Modifications [en projet] d'IAS 8*, en [date à déterminer après la période de commentaires], a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 32, 34 et 51 à 53 et à l'ajout des paragraphes 32A et 32B. L'entité doit appliquer ces modifications uniquement :
- (a) à partir de l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du [date à déterminer après la période de commentaires], ou à partir de l'ouverture d'un exercice antérieur qu'elle a choisi ;
 - (b) aux changements de méthodes et d'estimations comptables qui surviennent à compter de la date déterminée en (a). L'entité doit appliquer le reste de la présente norme à ces changements de méthodes et d'estimations comptables. Par exemple, en cas de changements de méthodes comptables, l'entité doit appliquer les paragraphes 14 à 31.