

## **Base des conclusions de l'exposé-sondage**

*Dispositions générales en matière de présentation  
et d'informations à fournir*

*Date limite de réception des commentaires : le 30 septembre 2020  
La date limite du 30 juin 2020 a été reportée en raison de la pandémie de covid-19*

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft ED/2019/7 *General Presentation and Disclosures* (issued December 2019; see separate booklet). The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 30 September 2020 and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our 'Open for comment documents' page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

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

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

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

**Copyright © 2019 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

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

[The French translation of the basis for conclusions 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<sup>®</sup>', 'IASB<sup>®</sup>', the 'IASB<sup>®</sup> logo', 'IFRIC<sup>®</sup>', 'IFRS<sup>®</sup>', the IFRS<sup>®</sup> logo, 'IFRS for SMEs<sup>®</sup>', the 'IFRS for SMEs<sup>®</sup> logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards<sup>®</sup>', 'International Financial Reporting Standards<sup>®</sup>', 'IFRS Taxonomy<sup>®</sup>' and 'SIC<sup>®</sup>'. 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 in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

## **Base des conclusions de l'exposé-sondage**

*Dispositions générales en matière de présentation  
et d'informations à fournir*

*Date limite de réception des commentaires : le 30 septembre 2020  
La date limite du 30 juin 2020 a été reportée en raison de la pandémie de covid-19*

La présente base des conclusions accompagne l'exposé-sondage ES/2019/7 *Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir* (publié en décembre 2019 ; voir document distinct). 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 30 septembre 2020 à l'adresse indiquée ci-dessous, ou par voie électronique à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org), ou à partir de la page « Open for comment documents », à l'adresse <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à [www.ifrs.org](http://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 extracontractuelle 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.

#### © 2019 IFRS Foundation

**Tous droits réservés.** Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse [licences@ifrs.org](mailto: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](mailto:publications@ifrs.org) ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

[La traduction française de la présente base des conclusions 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®, le symbole « 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 Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

## SOMMAIRE

à partir du paragraphe

**BASE DES CONCLUSIONS DE L'EXPOSÉ-SONDAGE INTITULÉ *DISPOSITIONS GÉNÉRALES EN MATIÈRE DE PRÉSENTATION ET D'INFORMATIONS À FOURNIR***

<b>INTRODUCTION</b>	<b>BC1</b>
Nécessité du projet	BC4
Objectif et portée du projet	BC12
Structure de l'exposé-sondage	BC15
<b>DISPOSITIONS GÉNÉRALES EN MATIÈRE DE PRÉSENTATION ET D'INFORMATIONS À FOURNIR</b>	<b>BC18</b>
Objectif et rôles des états financiers de base et des notes	BC19
Regroupement et ventilation	BC21
<b>ÉTAT OU ÉTATS DE LA PERFORMANCE FINANCIÈRE</b>	<b>BC28</b>
Structure de l'état du résultat net	BC28
Catégorie financement et sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt	BC33
Catégorie investissement	BC48
Catégorie exploitation et sous-total correspondant au résultat d'exploitation	BC53
Classement des produits et des charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence	BC77
Classement des écarts de change et des profits et pertes sur la juste valeur des dérivés	BC90
Postes à présenter dans l'état du résultat net	BC103
Présentation des charges d'exploitation	BC109
État présentant le résultat global	BC117
<b>ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE</b>	<b>BC119</b>
Postes à présenter dans l'état de la situation financière	BC119
<b>PRODUITS ET CHARGES INHABITUELS</b>	<b>BC122</b>
Définition des produits et charges inhabituels	BC129
Réévaluations	BC137
Informations à fournir sur les produits et charges inhabituels	BC140
<b>MESURES DE LA PERFORMANCE CHOISIES PAR LA DIRECTION</b>	<b>BC145</b>
Définition et restrictions	BC153
Emplacement des informations sur les mesures de la performance choisies par la direction	BC163
Informations à fournir sur les mesures de la performance choisies par la direction	BC167
Relation entre les produits et charges inhabituels et les mesures de la performance choisies par la direction	BC180
<b>DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES</b>	<b>BC181</b>
<b>MODIFICATIONS PROPOSÉES D'AUTRES NORMES IFRS</b>	<b>BC185</b>
<i>IAS 7 Tableau des flux de trésorerie</i>	BC185
<i>IFRS 12 Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités</i>	BC209
<i>IAS 33 Résultat par action</i>	BC214
<i>IAS 34 Information financière intermédiaire</i>	BC219

<b>IAS 8 <i>Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs</i></b>	<b>BC226</b>
<b>IFRS 7 <i>Instruments financiers : Informations à fournir</i></b>	<b>BC230</b>
<b>INCIDENCES PRÉVUES DES PROPOSITIONS</b>	<b>BC232</b>
<b>Résumé de l'analyse des effets</b>	<b>BC236</b>
<b>Entités touchées par les propositions de l'IASB</b>	<b>BC248</b>
<b>Effets probables des propositions sur la qualité de l'information financière</b>	<b>BC250</b>
<b>Effets probables des propositions sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers</b>	<b>BC279</b>
<b>Coûts probables des propositions</b>	<b>BC281</b>
<b>Autres effets des propositions</b>	<b>BC301</b>
<b>ANNEXE — ANALYSE DE LA PRATIQUE ACTUELLE</b>	

## Base des conclusions de l'exposé-sondage *Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir*

La présente base des conclusions accompagne l'exposé-sondage intitulé *Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir, mais n'en fait pas partie intégrante. Elle résume les points dont l'International Accounting Standards Board (IASB) a tenu compte lors de l'élaboration de l'exposé-sondage. Les divers membres de l'IASB n'ont pas nécessairement tous accordé la même importance aux différents facteurs en cause.*

### Introduction

- BC1 L'exposé-sondage énonce les propositions relatives au projet de norme IFRS sur la présentation des états financiers et les informations à y fournir, lequel, dans sa version définitive, remplacera IAS 1 *Présentation des états financiers* (IFRS X). Il propose également des modifications à IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie*, à IFRS 12 *Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités*, à IAS 33 *Résultat par action* et à IAS 34 *Information financière intermédiaire*. L'exposé-sondage acquiesce à la demande des utilisateurs des états financiers, qui souhaitent fortement que l'IASB entreprenne un projet sur l'information sur la performance.
- BC2 L'exposé-sondage propose également des modifications à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* et à IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* en vue de déplacer les dispositions actuellement énoncées dans IAS 1 qui seraient mieux situées dans ces normes.
- BC3 La présente base des conclusions est divisée comme suit :
- (a) nécessité du projet (voir paragraphes BC4 à BC11) ;
  - (b) objectif et portée du projet (voir paragraphes BC12 à BC14) ;
  - (c) structure de l'exposé-sondage (voir paragraphes BC15 à BC17) ;
  - (d) propositions de l'exposé-sondage (voir paragraphes BC18 à BC231) ;
  - (e) incidences prévues des propositions (voir paragraphes BC232 à BC312).

### Nécessité du projet

- BC4 L'exposé-sondage propose des améliorations en matière de présentation et d'informations à fournir dans les états financiers de l'entité, en mettant l'accent sur l'état du résultat net. L'IASB a élaboré ces propositions dans le cadre de son projet sur les états financiers de base, lequel s'inscrit dans ses travaux sur l'amélioration des informations fournies dans les états financiers.
- BC5 Le projet sur les états financiers de base a été ajouté au programme de travail de l'IASB en juillet 2014 à la demande des parties prenantes, en particulier les utilisateurs des états financiers, qui souhaitent fortement que l'IASB entreprenne un projet visant à améliorer l'information sur la performance financière. Les commentaires recueillis à la suite de la consultation de l'IASB sur son programme de travail en 2015 renforcent le point de vue selon lequel l'IASB devrait accorder une priorité élevée au projet sur les états financiers de base.
- BC6 Les recherches et les rencontres de consultation menées dans le cadre du projet ont démontré ce qui suit :
- (a) la structure et le contenu de l'état ou des états de la performance financière varient, même entre les entités d'un secteur donné, ce qui limite la capacité des utilisateurs des états financiers à comparer la performance financière des entités. Par conséquent, bon nombre d'utilisateurs ont dit souhaiter un plus grand nombre de sous-totaux et de postes définis dans cet état (voir paragraphes BC7 et BC8) ;
  - (b) les utilisateurs souhaitent obtenir une ventilation plus détaillée des informations dans les états financiers de base et les notes (voir paragraphes BC9 et BC10) ;
  - (c) les utilisateurs estiment que les mesures de la performance définies par la direction, parfois appelées « autres mesures de la performance » ou « mesures non conformes aux PCGR », sont utiles pour analyser la performance ou faire des prévisions concernant la performance future. Cependant, les entités fournissent parfois de telles mesures sans les définir ou sans expliquer l'objectif visé, ce qui en diminue l'utilité (voir paragraphe BC11).

## **Présentation de sous-totaux dans l'état ou les états de la performance financière**

- BC7 Selon IAS 1, l'entité est tenue de présenter le résultat net, mais aucun autre sous-total spécifique, dans l'état ou les états de la performance financière. L'absence de dispositions spécifiques dans IAS 1 a entraîné une diversité dans la présentation et le calcul des sous-totaux, même entre les entités d'un secteur donné. Des sous-totaux ayant la même appellation sont souvent définis différemment par diverses entités. Cette diversité fait en sorte qu'il est difficile pour les utilisateurs des états financiers de comprendre les informations fournies et de comparer les informations de différentes entités. La comparabilité revêt une certaine importance aux yeux des utilisateurs, en particulier les investisseurs acheteurs qui analysent généralement de nombreuses entités dans différents secteurs d'activité plutôt que de cibler quelques entités.

### *Présentation des informations concernant les entreprises associées et les coentreprises*

- BC8 IAS 1 exige que la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence soit présentée sous un poste distinct, mais ne précise pas à quel endroit. L'IASB a observé une grande diversité de pratiques dans la présentation de cette information. Certaines entités présentent la quote-part dans le résultat net comme faisant partie de la mesure appelée « résultat d'exploitation », d'autres la présentent immédiatement sous la mesure appelée « résultat d'exploitation », et d'autres encore la présentent après le poste « impôt ». La diversité pourrait notamment s'expliquer par le fait que les activités de certaines entreprises associées et coentreprises sont plus étroitement liées aux activités principales de l'entité que d'autres. Les utilisateurs des états financiers ont exprimé la crainte que cette diversité dans la pratique ne diminue la comparabilité, en particulier pour les sous-totaux présentés dans l'état du résultat net, ce qui rendrait leur analyse plus difficile et plus longue.

## **Ventilation des informations dans les états financiers**

- BC9 Les dispositions concernant la ventilation des informations dans les états financiers de base et leur fourniture dans les notes sont parfois mal comprises et mal appliquées en pratique. Il peut donc être difficile pour les utilisateurs des états financiers de trouver et de comprendre les informations pertinentes. L'entité pourrait également communiquer par voie de notes d'« autres » charges importantes sans fournir d'informations pour aider les utilisateurs à comprendre ce que ces éléments contiennent.
- BC10 De nombreuses entités indiquent également des charges inhabituelles ou décrites de façon similaire (et quelques-unes communiquent des produits inhabituels) afin de fournir des informations sur ce que beaucoup appellent le résultat sous-jacent ou le résultat normalisé. Toutefois, les utilisateurs des états financiers se sont dits préoccupés par le fait que la façon dont les entités fournissent ces informations varie considérablement et qu'on ne sait souvent pas clairement comment ou pourquoi des éléments ont été identifiés comme inhabituels.

## **Informations sur les mesures de la performance définies par la direction**

- BC11 Les utilisateurs des états financiers ont déclaré que les mesures de la performance définies par la direction peuvent fournir des informations utiles (voir paragraphe BC6(c)). Toutefois, ils ont exprimé des préoccupations quant au fait que les informations sur les mesures de la performance définies par la direction, notamment la façon dont elles sont calculées et les raisons pour lesquelles elles le sont, peuvent être difficiles à trouver et à comprendre. Comme il arrive souvent que les informations sur ces mesures soient également présentées en dehors des états financiers, elles ne sont généralement pas auditées et sont assujetties à des exigences réglementaires variées.

## **Objectif et portée du projet**

- BC12 Le projet a pour objectif d'améliorer la manière dont les informations sont communiquées dans les états financiers, en particulier les informations comprises dans l'état du résultat net. L'IASB se propose :
- d'exiger la présentation de sous-totaux supplémentaires dans l'état du résultat net (voir paragraphes BC28 à BC89). Ces sous-totaux fourniraient des informations pertinentes et créeraient une structure plus cohérente pour l'état du résultat net, améliorant ainsi la comparabilité ;
  - d'exiger la présentation séparée des produits et des charges des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées, des participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées, et des flux de trésorerie liés aux participations dans des

- entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées (voir paragraphes BC77 à BC89) ;
- (c) d'exiger une ventilation plus détaillée pour aider l'entité à fournir des informations pertinentes (voir paragraphes BC21 à BC27). L'IASB propose des principes de ventilation, la ventilation des charges d'exploitation par nature ou par fonction dans l'état du résultat net, l'obligation de ventiler les « autres » soldes importants, l'obligation de ventiler les informations sur les charges et les produits inhabituels, et la présentation de postes supplémentaires minimums dans l'état de la situation financière ;
  - (d) d'exiger la fourniture de certaines mesures de la performance définies par la direction, c'est-à-dire des mesures de la performance non spécifiées dans les normes IFRS (voir paragraphes BC145 à BC180). Afin de favoriser la transparence, l'IASB propose que l'entité fournisse des rapprochements entre certaines mesures de la performance définies par la direction et les sous-totaux spécifiés par les normes IFRS ;
  - (e) d'apporter des changements limités au tableau des flux de trésorerie pour accroître l'uniformité dans le classement en supprimant des options (voir paragraphes BC185 à BC208).
- BC13 L'IASB a décidé de ne pas apporter de changements relativement aux éléments suivants dans le cadre de ce projet :
- (a) l'information sectorielle et la présentation des activités abandonnées. L'IASB a décidé de ne pas tenir compte de ces éléments dans le cadre de ce projet, parce que cela en élargirait considérablement la portée, ce qui pourrait retarder la mise en œuvre des améliorations à la structure et au contenu de l'état du résultat net ;
  - (b) l'état des variations des capitaux propres. L'IASB pourrait prendre en considération des changements à cet état dans le cadre de son projet sur les instruments financiers présentant des caractéristiques de capitaux propres.
- BC14 L'IASB a décidé de ne pas réexaminer les circonstances dans lesquelles les produits et les charges devraient être présentés dans les autres éléments du résultat global ou celles dans lesquelles ils devraient être reclassés dans l'état du résultat net, puisqu'il a déjà pris ce sujet en considération dans son *Cadre conceptuel de l'information financière* (le « *Cadre conceptuel* »). L'exposé-sondage comprend toutefois des propositions visant à améliorer la communication des informations sur les produits et les charges inclus dans les autres éléments du résultat global (voir paragraphes BC117 et BC118).

## Structure de l'exposé-sondage

- BC15 L'exposé-sondage contient :
- (a) un projet de nouvelle norme qui énonce :
    - (i) de nouvelles dispositions proposées en matière de présentation et d'informations à fournir dans les états financiers de l'entité,
    - (ii) des dispositions reprises d'IAS 1 avec seulement de légères modifications du libellé ;
  - (b) des modifications qu'il est proposé d'apporter à d'autres normes :
    - (i) IAS 7 (voir paragraphes BC185 à BC208),
    - (ii) IFRS 12 (voir paragraphes BC209 à BC213),
    - (iii) IAS 33 (voir paragraphes BC214 à BC218),
    - (iv) IAS 34 (voir paragraphes BC219 à BC225),
    - (v) IAS 8 pour inclure certaines dispositions d'IAS 1 (voir paragraphes BC226 à BC229),
    - (vi) IFRS 7 pour inclure certaines dispositions d'IAS 1 (voir paragraphes BC230 et BC231).
- BC16 Les changements décrits au paragraphe BC15(a)(ii) se limitent à des changements visant à assurer la cohérence avec d'autres propositions de l'exposé-sondage et avec le *Cadre conceptuel*. Les changements proposés ne visent pas à modifier quelque disposition que ce soit. Le libellé des dispositions reprises d'IAS 1 est indiqué en gris dans l'exposé-sondage.
- BC17 L'IASB a décidé de combiner les paragraphes qu'il se propose de reprendre d'IAS 1 avec les nouvelles dispositions, afin de créer un ensemble cohérent de dispositions générales et spécifiques en matière de présentation et d'informations à fournir dans le projet de norme. En conséquence :

- (a) certaines dispositions d'IAS 1 sont remplacées ou rendues redondantes par les nouvelles dispositions proposées, et l'ordre des dispositions reprises d'IAS 1 diffère de leur ordre dans IAS 1 ;
- (b) certaines dispositions d'IAS 1 ont été déplacées dans IAS 8 et IFRS 7 parce qu'elles sont plus étroitement liées aux questions couvertes par ces normes qu'à celles couvertes par le projet de norme IFRS [X] ;
- (c) l'IASB se propose de retirer IAS 1.

## Dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir

---

- BC18 Afin d'aider les entités à exercer leur jugement au moment de décider de fournir les informations dans les états financiers de base ou dans les notes et de déterminer le niveau de détail nécessaire pour fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers, l'IASB se propose :
- (a) de décrire les rôles des états financiers de base et des notes (voir paragraphes BC19 et BC20) ;
  - (b) d'ajouter des définitions, des principes et des dispositions concernant le regroupement et la ventilation (voir paragraphes BC21 à BC27).

### Objectif et rôles des états financiers de base et des notes (paragraphes 19 à 24, et B3 et B4)

- BC19 L'IASB se propose de décrire les rôles des états financiers de base et des notes. Les descriptions proposées sont basées sur celles qui se trouvent dans la section 3 du document de travail de 2017 intitulé *Disclosure Initiative—Principles of Disclosure*. Les commentaires reçus à l'égard du document de travail ont été largement favorables. Les répondants ont déclaré que les descriptions aideraient les préparateurs des états financiers à décider si les informations devraient être fournies dans les états financiers de base de l'entité ou dans les notes.
- BC20 De telles descriptions aideraient également l'IASB lors de l'élaboration de nouvelles normes IFRS ou de la révision de normes existantes.

### Regroupement et ventilation (paragraphes 25 à 28 et B5 à B15)

- BC21 Les propositions de l'IASB comprennent des principes de regroupement et de ventilation, des définitions connexes et des dispositions spécifiques. En résumé, les principes stipulent que les éléments qui partagent des caractéristiques communes devraient être regroupés et que ceux qui n'en partagent pas devraient être séparés.
- BC22 Ces principes sont tirés des descriptions du classement et du regroupement contenues dans le *Cadre conceptuel*, qui mettent l'accent sur l'existence de caractéristiques communes comme condition de classement et de regroupement des éléments. Le regroupement des éléments qui partagent des caractéristiques communes permet de rendre compréhensibles de grandes quantités d'informations et d'éviter d'obscurcir les informations pertinentes. De même, la ventilation des éléments présentant des caractéristiques dissemblables fournit aux utilisateurs des états financiers des informations pertinentes et évite d'obscurcir des informations significatives.
- BC23 Les définitions du classement, du regroupement et de la ventilation sont proposées pour appuyer les principes de regroupement. Ces définitions reposent sur celles contenues dans le *Cadre conceptuel*. Afin d'aider les entités à appliquer les principes, l'IASB propose également des dispositions concernant les étapes à suivre pour déterminer s'il faut regrouper ou ventiler les effets des transactions ou d'autres événements.
- BC24 Les propositions répondent aux commentaires formulés par les utilisateurs des états financiers dans le cadre de la consultation de 2015 sur le programme de travail, selon lesquels les états financiers ne contiennent pas toujours des informations qui sont bien regroupées ou ventilées. Par exemple, l'entité pourrait présenter toutes ses charges d'exploitation dans un seul poste de l'état du résultat net, ou elle pourrait communiquer par voie de notes les « autres » charges importantes sans fournir d'informations pour aider les utilisateurs à comprendre ce que ces éléments contiennent. En revanche, certains utilisateurs craignaient que certaines entités fournissent trop de détails, à un point tel que les informations significatives s'en trouvent obscurcies. La fourniture du niveau de détail approprié permettra aux utilisateurs de mieux comparer les informations d'une même entité entre différentes périodes, et entre plusieurs entités.

- BC25 L'IASB a également reconnu que l'entité peut devoir regrouper des éléments non significatifs qui ne partagent pas de caractéristiques communes, afin d'éviter d'obscurcir des informations pertinentes, et qu'un tel groupe d'éléments ne saurait donner une image fidèle de ces éléments sans que des informations supplémentaires soient fournies. En réponse aux préoccupations des utilisateurs des états financiers concernant ces éléments, souvent désignés sous l'appellation « autres », l'IASB propose des dispositions spécifiques imposant la fourniture d'informations plus utiles sur les regroupements d'éléments non significatifs ne partageant pas de caractéristiques communes.
- BC26 L'IASB a envisagé de prévoir des seuils quantitatifs de ventilation, par exemple en exigeant que l'entité présente séparément tous les soldes supérieurs à 10 % de ses produits ou en exigeant qu'elle examine si les soldes dépassant ce seuil devraient être ventilés. Toutefois, il a rejeté cette approche afin d'éviter d'aller à l'encontre de la définition de l'importance relative (ou caractère significatif) et des indications selon lesquelles le jugement exercé par l'entité à l'égard de l'importance relative devrait comprendre une appréciation qualitative. L'IASB a également conclu qu'il serait difficile de déterminer un seuil approprié qui s'appliquerait dans tous les cas.
- BC27 L'IASB a envisagé de créer des modèles obligatoires qui imposeraient des postes déterminés. Il a toutefois rejeté cette approche parce qu'il ne serait pas possible d'élaborer des modèles applicables à tous les types d'entités ou d'activités ou à toutes les méthodes de présentation de l'information. En outre, des modèles obligatoires peuvent être en contradiction avec les dispositions légales et réglementaires locales dans certains territoires de compétence. L'IASB a toutefois élaboré une version préliminaire d'un ensemble d'exemples illustratifs non obligatoires en vue d'aider les parties prenantes à comprendre les propositions et d'illustrer la façon dont elles pourraient être appliquées.

## État ou états de la performance financière

---

### Structure de l'état du résultat net (paragraphes 44 à 72)

- BC28 L'IASB propose que l'entité classe les produits et les charges inclus dans le résultat net, autres que les produits et les charges liés à l'impôt sur le résultat ou aux activités abandonnées, dans les catégories suivantes de l'état du résultat net :
- (a) exploitation (voir paragraphes BC53 à BC76) ;
  - (b) entreprises associées et coentreprises intégrées (voir paragraphes BC77 à BC89) ;
  - (c) investissement (voir paragraphes BC48 à BC52) ;
  - (d) financement (voir paragraphes BC33 à BC47).
- BC29 L'IASB se propose également d'exiger que, sauf dans les situations décrites au paragraphe BC69, l'entité présente les nouveaux sous-totaux qui suivent dans son état du résultat net :
- (a) résultat d'exploitation (voir paragraphes BC53 à BC76) ;
  - (b) résultat d'exploitation et produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises intégrées (voir paragraphes BC77 à BC89) ;
  - (c) résultat net avant financement et impôt (voir paragraphes BC33 à BC47).
- BC30 L'IASB a élaboré des propositions pour les catégories comprises dans l'état du résultat net, sans tenter d'uniformiser les classements dans les divers états financiers de base. Il s'est plutôt concentré sur la fourniture, dans le résultat net, d'informations qui répondent aux besoins des utilisateurs des états financiers relativement à cet état.
- BC31 L'IASB se propose de maintenir l'obligation, pour les entités, de présenter des sous-totaux supplémentaires lorsqu'une telle présentation est utile à la compréhension de la performance financière de l'entité. Il a indiqué que des sous-totaux supplémentaires ne peuvent être présentés que s'ils s'inscrivent dans la structure proposée pour l'état ou les états de la performance financière. L'IASB propose de supprimer la disposition selon laquelle les sous-totaux supplémentaires doivent faire l'objet d'un rapprochement avec les sous-totaux requis parce que la structure et le contenu proposés de l'état ou des états de la performance financière rendent cette disposition redondante.
- BC32 L'IASB a commencé ses travaux concernant les sous-totaux par l'élaboration de la proposition relative au résultat net avant financement et impôt, puis s'est penché sur les propositions relatives à la catégorie investissement, aux entreprises associées et coentreprises intégrées et, finalement, au sous-total correspondant au résultat d'exploitation. Les prochaines sections expliquent le fondement des propositions de l'IASB.

## **Catégorie financement et sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt (paragraphe 49 à 52 et B34 à B37)**

- BC33 De nombreux utilisateurs des états financiers cherchent à analyser la performance de l'entité indépendamment de son mode de financement. Pour faciliter cette analyse, l'IASB se propose d'exiger que l'entité classe les produits et les charges déterminés dans une catégorie financement et qu'elle présente un sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt dans son état du résultat net.
- BC34 Afin de satisfaire à l'objectif de fournir une base utile pour comparer la performance de l'entité indépendamment de son mode de financement, le sous-total proposé présenterait le résultat net de l'entité avant les produits et les charges classés dans les catégories suivantes :
- (a) financement (voir paragraphes BC35 à BC47) ;
  - (b) impôt sur le résultat ;
  - (c) activités abandonnées.
- BC35 La catégorie financement comprend :
- (a) les produits et les charges liés aux passifs découlant des activités de financement (voir paragraphe BC37) ;
  - (b) les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie (voir paragraphes BC38 à BC41) ;
  - (c) les produits et les charges d'intérêts liés aux passifs ne découlant pas des activités de financement (voir paragraphes BC42 à BC45).
- BC36 L'IASB se propose d'exiger que certaines entités, en fonction de leurs activités principales, classent une partie ou la totalité des produits et des charges répondant à la définition de produits et charges liés aux activités de financement dans la catégorie exploitation plutôt que dans la catégorie financement à l'état du résultat net. Ce point est traité aux paragraphes BC62 à BC69.

### **Produits et charges liés aux activités de financement**

- BC37 Afin de décrire les produits et les charges qui découlent des activités de financement, l'IASB se propose d'élargir et de clarifier la définition des activités de financement dans IAS 7 et de l'appliquer à l'état du résultat net. La définition proposée par l'IASB repose sur les travaux effectués en mars 2013 par l'IFRS Interpretations Committee, qui avait alors étudié la possibilité de clarifier les définitions des activités de financement et des emprunts contenues dans IAS 7, de manière à permettre une plus grande uniformité dans leur application. Une définition claire des activités de financement devrait également se traduire par une plus grande transparence dans le classement des éléments de la catégorie financement.

### **Produits et charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie**

- BC38 L'IASB se propose de classer les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie dans la catégorie financement (voir paragraphes BC39 à BC41), sauf dans certains cas, en fonction des activités principales de l'entité, comme il est mentionné aux paragraphes BC70 à BC72.
- BC39 Les utilisateurs des états financiers de l'entité traitent généralement les excédents de trésorerie et les placements temporaires d'excédents de trésorerie comme faisant partie du financement de l'entité. Ce traitement est typique parce que la façon dont l'entité gère ces actifs est liée à ses décisions en matière de financement par emprunt et par capitaux propres. Les excédents de trésorerie peuvent servir, par exemple, à payer des dividendes, à rembourser des dettes ou à racheter des actions.
- BC40 L'IASB se propose de classer les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie dans la catégorie financement parce que :
- (a) la trésorerie et les équivalents de trésorerie donnent une indication raisonnable des excédents de trésorerie et des placements temporaires d'excédents de trésorerie pour de nombreuses entités (voir paragraphes BC70 à BC72 pour une analyse de la proposition de l'IASB lorsque ce n'est pas le cas) ;
  - (b) la trésorerie et les équivalents de trésorerie sont définis dans IAS 7. L'utilisation de définitions existantes qui sont bien comprises contribue à garantir que la disposition est appliquée systématiquement et que les montants classés dans la catégorie financement sont comparables ;
  - (c) bien que la plupart des entités aient besoin d'une certaine quantité de trésorerie aux fins d'exploitation (par exemple, dans le fonds de roulement), le fait d'exiger qu'elles répartissent la

trésorerie et les équivalents de trésorerie entre les montants utilisés à des fins d'exploitation et les excédents de trésorerie entraînerait un coût ou un effort excessif.

- BC41 L'IASB reconnaît que certains utilisateurs des états financiers considèrent les placements autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie comme faisant partie du financement de l'entité, par exemple, certains actifs financiers liquides. Toutefois, la proposition de l'IASB d'exiger de l'entité qu'elle fournisse des informations sur les produits et les charges liés aux investissements qui se trouvent dans la catégorie investissement devrait permettre aux utilisateurs d'apporter des ajustements à leur analyse s'ils considèrent un placement particulier comme faisant partie du financement de l'entité. Par exemple, un utilisateur pourrait reclasser des éléments de produits de la catégorie investissement pour les inclure dans la catégorie financement.

### **Produits et charges d'intérêts liés aux passifs ne découlant pas des activités de financement**

- BC42 L'IASB propose que la désactualisation des passifs ne découlant pas des activités de financement soit classée dans la catégorie financement.
- BC43 Cette proposition vise à inclure les produits et les charges qui reflètent les effets de la valeur temps de l'argent sur les passifs ne découlant pas des activités de financement, notamment les passifs (actifs) nets au titre des prestations définies et les passifs relatifs au démantèlement. De nombreux utilisateurs des états financiers considèrent que de tels produits et charges sont similaires à ceux découlant des activités de financement.
- BC44 L'IASB reconnaît que les utilisateurs des états financiers ne considèrent pas tous que de tels produits et charges sont similaires à ceux découlant des activités de financement. La proposition de l'IASB fournit cependant une base uniforme pour la présentation des informations relatives au financement, et les informations à fournir connexes devraient permettre aux utilisateurs qui sont en désaccord avec le classement de ces produits et de ces charges dans la catégorie financement d'ajuster le sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt, s'ils le souhaitent.
- BC45 Le sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt que propose l'IASB précède la catégorie financement, qui intègre les définitions des éléments que les utilisateurs des états financiers considèrent habituellement comme faisant partie du financement de l'entité. Cette approche fournit une base uniforme pour la présentation des informations relatives au financement de l'entité, ce qui donne lieu à un sous-total comparable. Les dispositions relatives à la présentation séparée des éléments classés dans la catégorie financement permettent aux utilisateurs, lorsqu'ils effectuent leurs propres analyses, d'ajuster les montants classés dans cette catégorie s'ils ont des points de vue différents quant à la question de savoir si ces éléments font partie du financement de l'entité.

### **Sous-total correspondant au BAI**

- BC46 De nos jours, bon nombre d'utilisateurs des états financiers utilisent des sous-totaux tels que le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) pour comparer la performance financière d'entités qui sont financées différemment. Toutefois, le BAII et les sous-totaux similaires ne sont pas comparables entre les entités en raison des diverses façons dont elles classent les éléments entre produits financiers et charges financières, et autres produits et autres charges. De nombreux calculs du BAII comprennent également des éléments relatifs aux intérêts, ce qui est incompatible avec la description du BAII en tant que sous-total *avant* intérêts. Le sous-total proposé correspondant au résultat net avant financement et impôt serait comparable entre les entités.
- BC47 Le sous-total proposé sert un objectif similaire à celui d'un sous-total correspondant au BAII défini de manière uniforme : il permet aux utilisateurs des états financiers d'analyser la performance de l'entité indépendamment de son mode de financement. Toutefois, l'IASB a décidé de ne pas utiliser l'appellation BAII pour décrire le sous-total proposé, parce qu'une telle appellation laisserait sous-entendre que tous les intérêts sont exclus du sous-total et que celui-ci exclut uniquement les intérêts et les impôts mais aucun autre élément. Il se peut que ce ne soit pas le cas et l'appellation serait donc trompeuse. Selon les propositions de l'IASB, les intérêts peuvent être inclus dans le résultat net avant financement et impôt parce que la plupart des produits d'intérêts seraient classés dans la catégorie investissement. En outre, les produits d'intérêts peuvent être classés dans la catégorie exploitation, par exemple lorsque l'octroi de financement à des clients est une activité principale de l'entité. Le résultat net avant financement et impôt exclut également les charges liées aux activités de financement autres que les intérêts, par exemple les écarts de change sur les passifs libellés en monnaie étrangère.

## **Catégorie investissement (paragraphe 47 et 48, et B32 et B33)**

- BC48 L'IASB se propose d'exiger des entités qu'elles présentent une catégorie investissement dans l'état du résultat net. Cette catégorie comprendrait les produits et les charges liés aux investissements ainsi que les charges différentielles engagées dans le cadre de ces investissements. Les produits et les charges liés aux investissements comprennent les produits et les charges liés aux actifs qui produisent un rendement individuel et largement indépendant des autres ressources détenues par l'entité.
- BC49 La catégorie investissement a pour objectif d'identifier les rendements des investissements qui ne font pas partie des activités principales de l'entité. Par exemple, les placements dans des instruments de capitaux propres ou d'emprunt produisent habituellement des rendements de dividendes ou d'intérêts individuels et largement indépendants des autres actifs de l'entité. Des informations sur les produits ou les charges liés à ces actifs seraient utiles aux utilisateurs des états financiers qui analysent souvent les rendements des placements de l'entité séparément de ses activités.
- BC50 L'IASB propose que la catégorie investissement comprenne les charges différentielles relatives aux placements uniquement, c'est-à-dire les charges qui n'auraient pas été engagées si le placement n'avait pas été effectué. L'IASB a envisagé d'inclure dans cette catégorie toutes les charges se rapportant directement aux placements, mais a rejeté cette approche parce qu'elle entraînerait des affectations de charges qui pourraient être complexes et coûteuses. Par exemple, les charges se rapportant directement à un placement peuvent comprendre une affectation des coûts de main-d'œuvre si certains employés de l'entité participent à la fois à des activités d'exploitation et d'investissement. L'objectif de l'IASB en ce qui a trait à la catégorie investissement n'est pas de présenter le résultat tiré des activités d'investissement de l'entité, mais de séparer les produits et les charges d'investissement des produits et des charges d'exploitation sans que cela entraîne un coût ou un effort excessif pour les préparateurs des états financiers. Par conséquent, l'IASB a décidé de limiter l'affectation à la catégorie investissement aux charges différentielles relatives aux placements.
- BC51 La catégorie investissement de l'état du résultat net diffère des activités d'investissement telles qu'elles sont définies dans IAS 7. Le classement d'IAS 7 a pour objectif d'identifier les placements dans des actifs à long terme qui produiront des rendements futurs. Certains de ces placements peuvent comprendre des actifs dont les rendements seraient classés dans la catégorie investissement de l'état du résultat net. Toutefois, la définition des activités d'investissement contenue dans IAS 7 inclurait également les placements dans des actifs d'exploitation tels que les immobilisations corporelles. Comme les produits et les charges liés à de tels actifs reflètent les activités principales de l'entité, ils seraient classés dans la catégorie exploitation de l'état du résultat net.
- BC52 L'IASB propose également que les produits et les charges des entreprises associées et des coentreprises non intégrées soient classés dans la catégorie investissement. Les propositions de l'IASB concernant la présentation des informations relatives aux entreprises associées et aux coentreprises sont analysées aux paragraphes BC77 à BC89 et BC209 à BC213.

## **Catégorie exploitation et sous-total correspondant au résultat d'exploitation (paragraphe 46, 48, 51 et 52, et B25 à B31)**

- BC53 Afin d'accroître la comparabilité entre les entités, l'IASB se propose d'exiger des entités qu'elles classent les produits et les charges déterminés dans une catégorie exploitation et qu'elles présentent un sous-total correspondant au résultat d'exploitation dans l'état du résultat net. Il se peut que cela oblige certaines entités à changer les produits et les charges qu'elles incluent dans le résultat d'exploitation tel qu'elles le définissent actuellement, comme il est mentionné dans l'analyse des effets (voir paragraphes BC232 à BC312).
- BC54 La catégorie exploitation comprend tous les produits et les charges inclus dans le résultat net qui ne sont pas classés à titre de produits ou charges dans les catégories entreprises associées et coentreprises intégrées, investissement ou financement ainsi que ceux qui ne sont pas classés dans l'impôt sur le résultat ou les activités abandonnées ; autrement dit, le résultat d'exploitation est défini comme une catégorie par défaut ou résiduelle. Toutefois, l'IASB considère que, en raison de la manière dont les montants exclus du résultat d'exploitation sont définis, la catégorie exploitation comprendrait les produits et les charges liés aux activités principales de l'entité.
- BC55 Certaines parties prenantes ont indiqué à l'IASB que le résultat d'exploitation est une mesure de la performance tellement importante qu'elle devrait être définie directement. L'IASB a toutefois conclu que le fait de définir le résultat d'exploitation comme une catégorie par défaut donnerait une image fidèle des activités de l'entité parce que :
- (a) l'IASB estime que tous les produits et les charges inclus dans le résultat net, autres que ceux liés au financement, à l'impôt, à certains placements ou aux activités abandonnées, découlent des activités de l'entité. Les définitions de financement et d'investissement comprennent des

exceptions pour les entités dont les activités principales sont l'investissement et le financement, ce qui se traduit par une catégorie exploitation qui englobe tous les produits et les charges qui se rapportent aux activités principales de l'entité (voir paragraphes BC58 à BC76) ;

- (b) il est plus simple de définir le résultat d'exploitation comme une catégorie par défaut que d'utiliser une définition directe. En effet, les activités des entités sont variées, ce qui rend difficile l'élaboration d'une définition directe qui pourrait être appliquée de façon uniforme, même entre les entités d'un même secteur. En outre, l'IASB a noté que les tentatives précédentes d'élaboration d'une définition directe s'étaient soldées par un échec ;
- (c) le fait de définir le résultat d'exploitation comme une catégorie par défaut en facilite l'application par les entités, étant donné que la détermination des produits et des charges à classer dans les catégories investissement ou financement devrait nécessiter une part de jugement moindre que l'application d'une définition directe du résultat d'exploitation. Le classement proposé dans les catégories investissement et financement recevra probablement plus d'appuis que n'importe quelle définition directe du résultat d'exploitation. Il est donc probable que la définition proposée soit appliquée de façon systématique, cela se traduisant par des informations plus comparables pour les utilisateurs des états financiers.

BC56 La catégorie exploitation comprend les produits et charges inhabituels, dont la valeur prédictive est limitée. L'IASB ne considère pas la valeur prédictive comme une caractéristique qui différencie les produits ou les charges de la catégorie exploitation (ou de toute autre catégorie). Il sait cependant que les utilisateurs des états financiers trouvent utiles les informations relatives aux produits et charges inhabituels, raison pour laquelle il a élaboré une proposition distincte visant à exiger des entités qu'elles fournissent ces informations (voir paragraphes BC122 à BC144).

BC57 La catégorie exploitation est destinée à inclure tous les produits et les charges liés aux activités principales de l'entité, même si ces produits ou ces charges répondent aux définitions de produits ou charges liés aux activités d'investissement ou de financement. Par exemple, une banque classerait dans la catégorie exploitation la charge d'intérêts servant à financer les prêts octroyés à ses clients, même si cette charge répond à la définition des charges liées aux activités de financement. L'IASB a donc précisé les circonstances dans lesquelles l'entité ne classerait pas les produits ou les charges dans les catégories financement ou investissement, et les classerait plutôt dans la catégorie exploitation. Ces circonstances sont les suivantes :

- (a) les produits et les charges liés aux investissements sont classés dans la catégorie exploitation lorsque l'entité, dans le cours de ses activités principales, investit dans des actifs qui produisent un rendement individuel et largement indépendant de ses autres ressources (voir paragraphes BC58 à BC61) ;
- (b) certains produits et charges de la catégorie financement sont classés dans la catégorie exploitation :
  - (i) lorsque l'octroi de financement à des clients est une activité principale de l'entité (voir paragraphes BC62 à BC69),
  - (ii) lorsque la trésorerie et les équivalents de trésorerie de l'entité sont étroitement liés aux produits et aux charges liés aux investissements inclus dans le résultat d'exploitation (voir paragraphes BC70 à BC72),
  - (iii) lorsque l'entité comptabilise les produits financiers ou les charges financières d'assurance au sens d'IFRS 17 *Contrats d'assurance* (voir paragraphe BC73),
  - (iv) lorsque l'entité engage des charges liées à des passifs découlant de contrats d'investissement avec participation entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 *Instruments financiers* (voir paragraphes BC74 à BC76).

### **Produits et charges liés aux investissements classés dans la catégorie exploitation (paragraphe 48)**

BC58 L'IASB propose que l'entité classe dans la catégorie exploitation les produits et les charges liés aux investissements effectués dans le cours de ses activités principales.

BC59 Lorsque l'entité, dans le cours de ses activités principales, investit dans des actifs qui produisent un rendement individuel et largement indépendant de ses autres ressources, les rendements de ces investissements constituent un indicateur important des résultats de son exploitation. Pour certaines entités, le fait de présenter les rendements des investissements séparément du résultat d'exploitation signifierait que le résultat d'exploitation comprend uniquement les charges. Par exemple, le résultat d'exploitation d'une entité de placement immobilier exclurait les produits locatifs et les réévaluations des immeubles de placement. Pour une telle entité, un sous-total correspondant au résultat d'exploitation excluant les rendements de ces investissements ne donnerait pas une image fidèle des activités principales de l'entité. Les propositions de

l'IASB sont conçues de sorte que le résultat d'exploitation fournisse des informations utiles dans de telles circonstances.

- BC60 Pour certaines entités, comme les assureurs, les investissements dans des actifs qui produisent un rendement individuel et largement indépendant des autres ressources de l'entité constituent une activité importante effectuée dans le cours de leurs activités principales, même s'il ne s'agit pas de leur activité principale. Par exemple, l'activité principale d'un assureur peut être la souscription, mais il peut faire des investissements dans des actifs qui produisent un rendement individuel et largement indépendant de ses autres ressources dans le cours de ses activités de souscription. Aux fins du classement des produits et des charges liés à de tels actifs dans la catégorie exploitation, les propositions font mention des « activités réalisées dans le cours des activités principales de l'entité » plutôt que des activités principales de l'entité. Cette proposition engloberait également les entités dans le cas desquelles ces activités correspondent à leurs activités principales, par exemple les entités de placement.
- BC61 La proposition de l'IASB se rapporte uniquement aux rendements des investissements effectués dans le cours des activités principales de l'entité. Les entités ayant de tels investissements sont également susceptibles de détenir des investissements qui ne sont pas effectués dans le cours de leurs activités principales. Les produits ou les charges liés à ces investissements sont classés dans la catégorie investissement. L'IASB reconnaît que cela obligerait les entités à séparer les rendements des investissements qui sont effectués dans le cours de leurs activités principales de ceux qui ne le sont pas. Toutefois, il a conclu que cela n'entraînerait pas de coûts supplémentaires importants, étant donné qu'il est probable que les entités détiennent cette information pour gérer leurs activités. De plus, les utilisateurs des états financiers disposeraient d'une information distincte sur les rendements des investissements qui ne sont pas liés aux activités principales de l'entité, pour toutes les entités.

### **Produits et charges liés aux activités de financement classés dans la catégorie exploitation (paragraphe 51)**

- BC62 L'IASB se propose d'exiger que les entités dont l'activité principale est l'octroi de financement à des clients classent dans la catégorie exploitation les produits et les charges liés aux activités de financement ainsi que les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie.
- BC63 Lorsque l'octroi de financement à des clients est l'activité principale de l'entité, l'écart entre les produits d'intérêts tirés de cette activité et les charges d'intérêts correspondantes — le coût de la réalisation de ces produits — est un indicateur important des résultats de l'exploitation de l'entité. Par exemple, dans le secteur des prêts, une des activités principales consiste à tirer des produits d'intérêts de l'octroi de financement à des clients. L'écart entre les produits d'intérêts et les charges d'intérêts engagées pour obtenir une partie ou la totalité du financement nécessaire à cette activité principale est une mesure clé de la performance des institutions financières, et les utilisateurs des états financiers y ont recours lorsqu'ils analysent la performance de ces entités. La proposition de l'IASB permettrait à des entités telles que les banques de continuer à présenter un sous-total correspondant aux produits d'intérêts nets.
- BC64 Lorsque l'entité qui octroie du financement à des clients a plusieurs activités principales, elle est susceptible d'avoir des activités de financement qui n'ont pas de lien avec l'octroi de financement à des clients. En pareille situation, il se peut que l'entité soit incapable d'identifier les produits et les charges liés aux activités de financement et ceux liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie qui se rattachent à l'octroi de financement à des clients ainsi que ceux qui ne s'y rattachent pas, sans que cela entraîne un coût ou un effort excessif.
- BC65 Par exemple, il se peut que l'entité disposant d'une fonction centralisée de trésorerie qui réunit des fonds pour l'ensemble des activités de l'entité et qui répartit ces coûts en interne ne soit pas en mesure de déterminer une base non arbitraire aux fins de l'affectation des charges financières entre les activités qui se rattachent à l'octroi de financement à des clients et celles qui ne s'y rattachent pas.
- BC66 Dans le cours de leurs activités principales, certaines entités octroient du financement à des clients et font aussi des investissements. Il peut être difficile d'affecter les charges liées aux activités de financement entre ces deux activités. Par exemple, une banque qui octroie du financement à des clients, mais qui fait également des placements dans des instruments de capitaux propres, peut ne pas être en mesure de déterminer une base non arbitraire aux fins de l'affectation des charges d'intérêts liées à ses activités de financement entre ces deux activités.
- BC67 Par conséquent, l'IASB propose que, lorsque l'entité octroie du financement à des clients, elle doive faire un choix de méthode comptable lui permettant de classer dans la catégorie exploitation :
- (a) soit uniquement les produits et les charges liés aux activités de financement, ainsi que ceux liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie, qui se rattachent à l'octroi de financement à des clients ;

- (b) soit tous les produits et les charges liés aux activités de financement et tous les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie.
- BC68 L'IASB reconnaît que le fait de permettre un choix de méthode comptable peut se traduire par une certaine perte au niveau de la comparabilité entre les entités, et que le fait de classer dans la catégorie exploitation uniquement les produits et les charges liés aux activités de financement qui se rattachent à l'octroi de financement à des clients fournirait des informations plus utiles. Toutefois, du fait de la difficulté que peut présenter dans certains cas l'affectation des produits ou des charges entre les catégories, l'IASB a conclu que l'affectation ne devrait pas être exigée, mais permise.
- BC69 L'IASB a conclu qu'il serait trompeur de présenter un sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt si toutes les charges liées aux activités de financement de l'entité étaient incluses dans ce sous-total. Il propose donc que l'entité qui classe toutes les charges liées aux activités de financement dans la catégorie exploitation ne présente pas un sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt.

### **Produits et charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie classés dans la catégorie exploitation (paragraphe 52(a))**

- BC70 Comme il est indiqué au paragraphe BC40, l'IASB a conclu que, pour la plupart des entités, la trésorerie et les équivalents de trésorerie représentent une approximation raisonnable des excédents de trésorerie et des placements d'excédents de trésorerie, et que les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie devraient donc être classés dans la catégorie financement. Il a toutefois fait observer que certaines entités ont besoin d'un solde important de trésorerie et d'équivalents de trésorerie aux fins d'exploitation. L'IASB a conclu que, dans le cas de ces entités, la trésorerie et les équivalents de trésorerie ne représentent pas une approximation raisonnable des excédents de trésorerie et des placements d'excédents de trésorerie. Par exemple :
- (a) les assureurs doivent maintenir un solde important de trésorerie et d'équivalents de trésorerie afin d'être en mesure de payer les réclamations d'assurance ;
  - (b) les assureurs et les fonds d'investissement ont souvent des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie en raison du rééquilibrage continu de leurs portefeuilles de placement ;
  - (c) les sociétés d'investissement à capital variable doivent maintenir un solde important de trésorerie et d'équivalents de trésorerie pour être en mesure de racheter les actions des investisseurs qui souhaitent faire racheter leurs actions.
- BC71 Lorsque l'entité a besoin d'un solde important de trésorerie et d'équivalents de trésorerie à des fins d'exploitation, le fait de classer les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie dans la catégorie exploitation procure des informations plus utiles que si ces produits et ces charges étaient classés dans la catégorie financement. L'IASB se propose donc de régler cette question.
- BC72 L'IASB a envisagé différentes façons de décrire les entités qui classeraient les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie dans la catégorie exploitation. Il a décidé de limiter le champ d'application de cette disposition aux entités qui investissent dans des actifs financiers dans le cours de leurs activités principales. Selon les commentaires des utilisateurs des états financiers, il ne serait pas utile que les entités qui investissent uniquement dans des actifs non financiers dans le cours de leurs activités principales, comme les sociétés de placement immobilier, classent les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie dans la catégorie exploitation. L'IASB a conclu qu'un tel classement ne serait pas utile parce que les entités telles que les sociétés de placement immobilier investissent dans des actifs non courants et qu'il est donc peu probable que la trésorerie soit interchangeable avec leurs investissements.

### **Produits financiers et charges financières d'assurance (paragraphe 52(c))**

- BC73 L'IASB se propose de classer les produits financiers et les charges financières d'assurance au sens d'IFRS 17 dans la catégorie exploitation. Les produits financiers et les charges financières d'assurance découlent des contrats d'assurance et des contrats d'investissement avec participation directe comptabilisés selon IFRS 17. Étant donné que les produits financiers et les charges financières d'assurance se rattachent aux activités principales des assureurs, l'IASB a conclu qu'ils devraient être classés dans le résultat d'exploitation, en soulignant qu'IFRS 17 exige qu'ils soient présentés séparément du résultat des activités d'assurance. Cette proposition permet également à l'assureur de présenter le résultat des activités d'assurance et le résultat financier d'assurance dans la catégorie exploitation.

## Produits et charges liés à des contrats d'investissement avec participation

- BC74 Dans le cours de leurs activités principales, certaines entités émettent des contrats d'investissement avec participation entrant dans le champ d'application d'IFRS 9, c'est-à-dire des contrats précisant que la rémunération due à l'investisseur varie en fonction des rendements des éléments sous-jacents. Pour certains de ces contrats, l'entité qui émet le contrat comptabilise les droits des investisseurs à titre de passifs et les investissements liés au contrat à titre d'actifs.
- BC75 Si l'on applique les propositions de l'IASB, les produits ou les charges liés aux passifs découlant des contrats d'investissement qui correspondent aux droits des investisseurs sont susceptibles de répondre à la définition des produits et des charges liés aux activités de financement et seraient classés dans la catégorie financement, et les rendements des investissements sous-jacents seraient classés dans la catégorie exploitation. Toutefois, l'écart entre les rendements des investissements et la charge au titre des passifs découlant des contrats d'investissement est un indicateur important des résultats de l'exploitation de l'entité. Le classement des produits et des charges liés à ces passifs dans le résultat d'exploitation procurerait des informations plus utiles que s'ils étaient classés dans la catégorie financement.
- BC76 Par conséquent, l'IASB propose que les produits et les charges liés à des passifs découlant de contrats d'investissement émis avec participation comptabilisés selon IFRS 9 soient classés dans la catégorie exploitation. Il a examiné différentes approches pour déterminer dans quelles circonstances les entités qui n'octroient pas de financement à des clients devraient classer les produits et les charges liés aux activités de financement dans la catégorie exploitation. L'une des approches possibles repose sur le principe selon lequel les produits et les charges liés au financement qui *proviennent* de clients devraient être classés dans la catégorie exploitation. Un tel principe serait susceptible de couvrir les propositions spécifiques concernant les produits financiers et les charges financières d'assurance (voir paragraphe BC73) ainsi que les produits et les charges liés aux passifs découlant de contrats d'investissement avec participation comptabilisés selon IFRS 9. Toutefois, l'IASB a conclu qu'un tel principe aurait probablement un effet trop généralisé, du fait qu'il s'appliquerait également aux entités dans le cas desquelles un tel résultat ne fournirait pas d'informations utiles, par exemple les entreprises de construction qui comptabilisent des charges d'intérêts sur les paiements anticipés des clients.

## Classement des produits et des charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence (paragraphe 53, 60, 62 et 63, et B38)

- BC77 Comme il est mentionné au paragraphe BC8, l'IASB a observé une grande diversité de pratiques dans la présentation de la quote-part de l'entité dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. Il a donc envisagé de préciser l'endroit où, dans l'état du résultat net, l'entité devrait présenter sa quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.
- BC78 L'IASB a envisagé d'exiger que les entités présentent leur quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises à un seul endroit de l'état du résultat net : la catégorie investissement. Cependant, les commentaires des parties prenantes laissent à penser que les caractéristiques de certaines entreprises associées et coentreprises peuvent présenter des différences importantes :
- (a) les activités de certaines entreprises associées et coentreprises font partie intégrante des activités principales de l'entité présentant l'information financière, cette caractéristique étant commune aux coentreprises, d'après ce que laissent entendre les commentaires ;
  - (b) les activités de certaines entreprises associées et coentreprises ne font pas partie intégrante des activités principales de l'entité présentant l'information financière, ce qui veut dire qu'elles n'ont que peu ou pas d'effet sur ces activités.
- BC79 Par conséquent, l'IASB se propose d'exiger que les entités classent leurs entreprises associées et leurs coentreprises comme étant soit intégrées, soit non intégrées, et présentent séparément la quote-part dans le résultat net de ces différents types d'entreprises associées et de coentreprises. Pour ce faire, l'IASB se propose de modifier IFRS 12 de manière à définir les entreprises associées et coentreprises intégrées et non intégrées et à fournir des indicateurs pour aider les entités à appliquer ces définitions ainsi que des dispositions quant aux circonstances dans lesquelles un changement de classement peut être approprié (voir paragraphes BC209 à BC213).
- BC80 L'IASB a conclu que la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises non intégrées répond à la définition des produits et des charges liés aux investissements, et propose donc qu'elle soit classée dans la catégorie investissement.

- BC81 Par contre, l'IASB a conclu que l'entité ne devrait pas classer la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées dans la catégorie investissement parce que ces produits et ces charges ne sont pas largement indépendants des produits et des charges classés dans la catégorie exploitation. Autrement dit, ils ne répondent pas à la définition des produits et des charges liés aux investissements.
- BC82 L'IASB a cherché à déterminer s'il faudrait exiger des entités qu'elles classent la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées dans la catégorie exploitation. Une telle approche constituerait une réponse au point de vue de certaines parties prenantes selon lequel les entités sont susceptibles d'investir dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées dans le cours de leurs activités principales. L'IASB a toutefois rejeté cette approche parce que de nombreux utilisateurs des états financiers analysent les résultats des participations dans des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence séparément des résultats des activités d'exploitation de l'entité. Selon les utilisateurs, cela s'explique de la façon suivante :
- (a) la comptabilisation selon la méthode de la mise en équivalence combine des produits et des charges dont les utilisateurs feraient normalement une analyse séparée, notamment les charges financières et les impôts sur le résultat ;
  - (b) le fait de classer la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises dans la catégorie exploitation perturberait considérablement les analyses des marges d'exploitation faites par les utilisateurs. Par exemple, le poste des produits des activités ordinaires ne comprend pas les produits des entreprises associées et des coentreprises ;
  - (c) l'entité ne contrôle pas les activités des entreprises associées et des coentreprises comme elle contrôle les autres activités donnant lieu à des produits et à des charges classés dans la catégorie exploitation, et elle n'exerce qu'un contrôle conjoint sur les activités des coentreprises.
- BC83 En lieu et place du classement de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées dans la catégorie exploitation, l'IASB se propose de créer une catégorie séparée pour les produits et les charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises intégrées, et d'exiger des entités :
- (a) qu'elles classent les produits et les charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises intégrées dans la catégorie proposée ;
  - (b) qu'elles présentent un sous-total appelé « résultat d'exploitation et produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises intégrées ».
- BC84 L'IASB a discuté de la question de savoir si, outre la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées, la catégorie entreprises associées et coentreprises intégrées devrait inclure :
- (a) les pertes de valeur et les reprises de pertes de valeur liées aux entreprises associées et aux coentreprises intégrées ;
  - (b) les profits et les pertes sur les sorties d'entreprises associées et de coentreprises intégrées.
- BC85 Certains estimaient que les entreprises associées et les coentreprises intégrées contribuent, en combinaison avec d'autres actifs, aux activités principales de l'entité, créant ainsi des synergies qui ont une incidence sur le résultat d'exploitation de l'entité. Par conséquent, les produits et les charges liés à ces investissements devraient, en principe, être classés dans la catégorie exploitation. Selon ce point de vue, la présentation de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées séparément de la catégorie exploitation devrait être considérée comme une exception (justifiée au paragraphe BC82). Toutefois, cette exception ne devrait pas être étendue aux produits et aux charges énumérés au paragraphe BC84.
- BC86 L'IASB propose toutefois que les produits et les charges tirés des entreprises associées et des coentreprises intégrées qui sont énumérés au paragraphe BC84 soient classés dans la catégorie entreprises associées et coentreprises intégrées parce que :
- (a) cela est conforme à l'approche générale adoptée par l'IASB pour le classement des produits et des charges connexes à l'état du résultat net. Le fait d'inclure ces produits et ces charges dans des catégories séparées pourrait donner lieu à des non-concordances comptables ;
  - (b) cela tiendrait compte des opinions des utilisateurs des états financiers qui ne veulent pas inclure de produits ni de charges se rattachant aux entreprises associées et aux coentreprises dans la catégorie exploitation, parce qu'ils analyseraient les rendements de ces participations séparément du résultat d'exploitation ;
  - (c) bien que les participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées puissent donner lieu à des avantages économiques découlant des synergies avec les activités principales de l'entité, le fait de classer les produits et les charges liés à ces participations dans la catégorie exploitation perturberait quand même les analyses des marges d'exploitation faites par les

utilisateurs. En effet, le poste des produits des activités ordinaires ne comprend pas, par exemple, les produits tirés des entreprises associées et des coentreprises.

- BC87 Selon l'IASB, certains utilisateurs des états financiers ont indiqué que, pour des raisons similaires à celles décrites au paragraphe BC82, ils n'utiliseraient pas le sous-total proposé appelé « résultat d'exploitation et produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises intégrées ». L'IASB a toutefois conclu que la présentation proposée et la disposition relative au sous-total établissent un juste milieu entre les éléments qui suivent :
- (a) un résultat d'exploitation qui exclut les produits et les charges liés au financement, à l'investissement et à l'impôt, et qui fournit une base comparable pour le calcul des marges d'exploitation ;
  - (b) une présentation séparée des produits et des charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises qui font partie intégrante des activités principales de l'entité.
- BC88 Certaines parties prenantes ont demandé à l'IASB d'exiger que les entités ventilent la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées entre différentes catégories à l'état du résultat net. L'IASB a toutefois conclu qu'une telle proposition débordait le cadre de ce projet parce qu'elle nécessiterait une réévaluation en profondeur des dispositions d'IFRS 11 *Partenariats*, d'IFRS 12 et d'IAS 28 *Participations dans des entreprises associées et des coentreprises*.
- BC89 De façon cohérente avec sa proposition d'exiger que les entités présentent la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées séparément de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises non intégrées, l'IASB a également proposé :
- (a) de modifier IAS 7 pour exiger que les flux de trésorerie liés aux participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées soient présentés séparément des flux de trésorerie liés aux participations dans des entreprises associées et des coentreprises non intégrées (voir paragraphes BC205 à BC208) ;
  - (b) de modifier IFRS 12, en plus des dispositions relatives à la définition des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées (voir paragraphe BC79), pour exiger la présentation séparée des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées. Voir les paragraphes BC209 à BC213 pour une analyse des modifications proposées à IFRS 12.

## **Classement des écarts de change et des profits et pertes sur la juste valeur des dérivés (paragraphe 56 à 59 et B39 à B43)**

- BC90 L'IASB a conclu que l'application des définitions proposées pour les catégories financement, investissement et exploitation ne permettait pas de déterminer clairement la manière dont l'entité classerait les profits et les pertes sur la juste valeur des dérivés ou les écarts de change. Il a donc élaboré des propositions spécifiques sur la manière dont l'entité classerait ces produits et ces charges.
- BC91 L'IASB propose que l'entité classe les écarts de change dans la même catégorie de l'état du résultat net que les produits et les charges liés aux éléments qui ont donné lieu aux écarts de change. Par exemple, les écarts de change relatifs aux produits des activités ordinaires seraient classés dans la catégorie exploitation, alors que les écarts de change sur les prêts libellés dans une monnaie étrangère seraient classés dans la catégorie financement (sauf si ces prêts concernent l'octroi de financement à des clients et sont classés dans la catégorie exploitation, comme il est indiqué aux paragraphes BC62 à BC69).
- BC92 Le classement des écarts de change dans la même catégorie de l'état du résultat net que les produits et les charges liés aux éléments qui donnent lieu aux écarts de change contribue à donner une image fidèle des activités de l'entité. Par exemple, de l'avis de l'IASB, l'entité donnerait un portrait incomplet de la performance de ses activités principales si les écarts de change rattachés à ses activités principales étaient exclus de son résultat d'exploitation et classés dans une catégorie différente.
- BC93 Le classement des profits et pertes sur la juste valeur des dérivés n'est pas simple. Les dérivés produisent généralement des rendements individuels et largement indépendants des autres ressources de l'entité. Par conséquent, les profits et pertes sur la juste valeur des dérivés se rapprochent sans doute davantage de la définition des produits et charges liés aux investissements. Cependant, lorsque les dérivés sont utilisés à des fins de gestion des risques, il existe un lien entre le dérivé concerné et les produits ou charges, ou les actifs ou passifs touchés par le risque géré.

- BC94 L'IASB propose que l'entité classe les profits et les pertes sur les instruments financiers désignés comme instruments de couverture selon IFRS 9<sup>1</sup> :
- (a) dans la catégorie exploitation, si l'instrument est utilisé pour gérer les risques touchant les produits ou les charges classés dans la catégorie exploitation — sauf lorsque ce classement exigerait la présentation des montants bruts des profits et des pertes (voir paragraphe BC97) ;
  - (b) dans la catégorie financement, si l'instrument est utilisé pour gérer les risques touchant les produits ou les charges classés dans la catégorie financement — sauf lorsque ce classement exigerait la présentation des montants bruts des profits et des pertes ;
  - (c) dans la catégorie investissement, dans tous les autres cas — y compris dans les circonstances énoncées en (a) et (b) impliquant la présentation des montants bruts des profits et des pertes.
- BC95 L'entité appliquerait également la proposition énoncée au paragraphe BC94 aux dérivés utilisés pour gérer les risques si ces dérivés ne sont pas désignés comme instruments de couverture selon IFRS 9, sauf lorsque cela entraînerait un coût ou un effort excessif. En pareil cas, l'entité classerait tous les profits et les pertes sur les dérivés dans la catégorie investissement. Les dérivés qui ne sont pas utilisés pour gérer les risques et qui ne sont pas utilisés dans le cours des activités principales de l'entité seraient également classés dans la catégorie investissement parce que, comme l'explique le paragraphe BC93, les dérivés se rapprochent davantage de la définition des produits et des charges liés aux investissements.
- BC96 L'IASB a conclu que le fait de classer les profits et les pertes sur la juste valeur des dérivés de manière à refléter la gestion des risques de l'entité, plutôt que de les classer dans une seule catégorie, donnerait une image plus fidèle des activités de l'entité.
- BC97 Toutefois, lorsqu'un instrument de couverture couvre un groupe d'éléments comportant des positions dont les risques se compensent et que les éléments couverts sont classés dans plusieurs catégories de l'état du résultat net, l'application des propositions contenues aux paragraphes BC90 à BC95 exigerait la présentation des montants bruts des profits ou des pertes sur la juste valeur. En pareilles circonstances, les paragraphes 6.6.4 et B6.6.15 d'IFRS 9 exigent que les entités présentent les profits ou les pertes sur l'instrument de couverture dans un poste distinct afin d'éviter la présentation des montants bruts des profits et des pertes d'un instrument de couverture unique. Par conséquent, l'IASB propose que, si les propositions énoncées aux paragraphes BC90 à BC95 entraînent la présentation des montants bruts des profits ou des pertes, ces profits ou ces pertes soient plutôt classés dans la catégorie investissement. L'IASB propose que ces éléments soient classés dans la catégorie investissement parce que, comme l'explique le paragraphe BC93, les dérivés se rapprochent davantage de la définition des produits et des charges liés aux investissements.
- BC98 Lorsque l'entité désigne des dérivés dans le cadre d'une relation de couverture en application d'IFRS 9, le lien entre le dérivé et le risque à la gestion duquel il est utilisé est clair en raison des critères d'applicabilité et des dispositions relatives à la documentation pour la comptabilité de couverture. Toutefois, l'entité peut utiliser un dérivé pour gérer un risque sans désigner une relation de couverture aux fins d'IFRS 9. Lorsque l'entité n'applique pas la comptabilité de couverture à un dérivé, le lien entre le dérivé et le risque géré peut être moins clair. Dans certains cas, l'identification des catégories touchées par le ou les risques gérés au moyen de dérivés non désignés peut entraîner un coût ou un effort excessif, par exemple lorsque les risques sont gérés par une fonction centralisée de trésorerie. L'IASB se propose d'exiger que, dans de tels cas, les entités classent les profits et les pertes dans la catégorie investissement.
- BC99 Certaines parties prenantes craignaient que les propositions de l'IASB concernant le classement traitent les dérivés désignés comme instruments de couverture de la même manière que les dérivés non désignés, ce qui pourrait être perçu comme une atteinte aux dispositions en matière de comptabilité de couverture. L'IASB a souligné que ces propositions n'entraînent aucun changement dans les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation des dérivés, y compris les dispositions relatives à la comptabilité de couverture.
- BC100 De plus, les propositions de l'IASB n'ont pas d'incidence sur les contraintes des normes IFRS concernant la présentation des profits ou des pertes sur les dérivés et autres instruments financiers utilisés pour gérer les risques. Plus précisément, les normes IFRS ne permettent aux entités d'inclure les composantes des profits et des pertes sur la juste valeur dans le poste « produits d'intérêts calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif » que s'ils proviennent d'instruments de couverture désignés.
- BC101 L'IASB a conclu que les propositions décrites au paragraphe BC94 devraient également s'appliquer aux profits et aux pertes sur la juste valeur des instruments financiers non dérivés qui sont désignés comme instruments de couverture en application d'IFRS 9. L'IASB est d'avis que cette approche reflète adéquatement les activités de l'entité en matière de gestion des risques dans le classement des produits et des

<sup>1</sup> Et IAS 39 *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* pendant la période où les entités sont autorisées à continuer d'utiliser ce modèle de comptabilité de couverture.

charges à l'état du résultat net. Cette approche est également cohérente avec la pratique actuelle de nombreuses entités.

- BC102 L'IASB a envisagé l'application d'une approche semblable à celle décrite au paragraphe BC94 aux instruments financiers non dérivés utilisés pour gérer les risques qui ne sont pas désignés comme instruments de couverture en application d'IFRS 9. Il a toutefois rejeté cette approche parce qu'il pourrait être coûteux de vérifier si l'entité détient l'instrument financier aux fins de la gestion des risques et, pour l'entité, d'identifier les catégories touchées par le ou les risques gérés. En effet, les entités sont susceptibles de détenir des instruments financiers non dérivés à de multiples fins, notamment la gestion des risques. Les dérivés, pour leur part, sont souvent détenus uniquement aux fins de la gestion des risques. L'application d'une approche semblable à celle décrite au paragraphe BC94 aux instruments financiers non dérivés qui ne sont pas désignés comme instruments de couverture pourrait aussi exiger de faire preuve de beaucoup de jugement, entraînant une application non uniforme et une comparabilité moindre. Les produits et les charges liés à ces instruments financiers non dérivés seraient classés dans la catégorie exploitation, investissement ou financement selon les propositions générales de l'IASB.

### **Postes à présenter dans l'état du résultat net (paragraphe 65 à 67 et B44)**

- BC103 L'IASB se propose d'exiger que les entités présentent les produits ou les charges liés aux activités de financement comme un poste à l'état du résultat net. Ce poste distinct permettrait aux utilisateurs des états financiers d'identifier les produits et les charges liés aux activités de financement séparément des autres produits et charges classés dans la catégorie financement, ce qui faciliterait leur analyse du financement de l'entité.
- BC104 L'IASB a également envisagé d'exiger que les entités présentent les autres produits et charges classés dans la catégorie financement comme des postes distincts à l'état du résultat net. Il a toutefois conclu qu'une telle exigence ne serait pas nécessaire parce que :
- (a) les normes IFRS exigent déjà que les produits d'intérêts comptabilisés selon la méthode du taux d'intérêt effectif soient présentés séparément. Par conséquent, les entités seraient tenues de présenter un poste distinct pour les produits d'intérêts tirés de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ;
  - (b) les dispositions proposées pour la ventilation s'appliqueraient à tous les autres produits et charges classés dans la catégorie financement.
- BC105 En raison de la proposition de l'IASB visant à exiger que les entités présentent les produits ou les charges liés aux activités de financement sous un poste distinct, la disposition d'IAS 1 imposant la présentation des charges financières serait redondante et son retrait est proposé.
- BC106 Dans la foulée des propositions relatives aux entreprises associées et aux coentreprises intégrées et non intégrées (voir paragraphes BC77 à BC89), l'IASB se propose de retirer la disposition visant la présentation d'un seul poste pour la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, et de la remplacer par une disposition visant la présentation de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées séparément de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises non intégrées.
- BC107 En réponse aux demandes de certains utilisateurs des états financiers, l'IASB s'est penché sur la question de savoir s'il devait exiger que les entités présentent l'amortissement des immobilisations corporelles, l'amortissement des immobilisations incorporelles et les frais de recherche et de développement comme des postes distincts à l'état du résultat net. Il a rejeté cette exigence parce qu'elle ne se traduirait pas par des informations utiles dans tous les cas. Par exemple, dans le cas des entités qui présentent leur analyse principale des charges selon la méthode des charges par fonction, une disposition exigeant la présentation de l'amortissement des immobilisations corporelles comme un poste distinct signifierait que le coût des ventes ne comprendrait pas l'amortissement des immobilisations corporelles, ce qui pourrait conduire à une sous-estimation du coût des ventes pour cette entité. De plus, les frais de recherche et de développement peuvent inclure des affectations de charges naturelles telles que les avantages du personnel et l'amortissement des immobilisations corporelles. Si l'entité qui présente son analyse principale des charges selon la méthode des charges par nature est tenue de présenter un poste « frais de recherche et de développement », cela pourrait donner lieu à des informations trompeuses concernant les postes présentés selon la méthode des charges par nature ; par exemple, le poste « avantages du personnel » ne tiendrait pas compte des avantages du personnel relatifs à la recherche et au développement.

## Relation entre les postes obligatoires et les catégories proposées dans l'état du résultat net

- BC108 L'IASB a examiné l'incidence que les nouveaux sous-totaux et catégories proposés auraient sur la manière dont les entités appliquent les dispositions concernant la présentation de postes à l'état du résultat net. Il a noté que, lors de l'application des dispositions proposées en matière de classement, l'entité pourrait être tenue de ventiler un poste obligatoire, par exemple les pertes de valeur liées aux instruments financiers, et de le présenter dans différentes catégories de l'état du résultat net. L'IASB a conclu que cette façon de faire est appropriée parce qu'elle contribuerait à donner une image fidèle de chacune des catégories de l'état du résultat net.

## Présentation des charges d'exploitation (paragraphe 68 à 72 et B45 à B48)

- BC109 L'IASB propose que l'entité présente dans l'état du résultat net une analyse des charges incluses dans le résultat d'exploitation fondée sur la méthode des charges par nature ou sur la méthode des charges par fonction, selon celle qui fournit les informations les plus utiles.
- BC110 La méthode des charges par nature et la méthode des charges par fonction peuvent toutes deux fournir des informations utiles. Les informations sur la nature des charges permettent aux utilisateurs des états financiers d'analyser les composantes détaillées des charges d'exploitation de l'entité, ce qui les aide à prévoir ces charges pour les périodes futures. Les informations qui regroupent les charges par fonction facilitent le calcul de certains indicateurs de performance et de certaines marges. Toutefois, les utilisateurs craignent que des informations utiles ne soient perdues parce que les entités choisissent la méthode à utiliser et parce que, dans la pratique, de nombreuses entités utilisent une combinaison des deux méthodes. Selon IAS 1, l'entité est tenue de choisir une méthode permettant d'obtenir une information fiable et plus pertinente. L'IASB propose de renforcer cette exigence en imposant à l'entité d'utiliser la méthode unique qui fournirait les informations les plus utiles aux utilisateurs de ses états financiers, compte tenu de ses circonstances particulières. Afin d'aider les entités à déterminer quelle méthode est la plus utile dans leur situation, l'IASB propose de fournir un ensemble de facteurs que les entités devront prendre en compte dans le cadre de cette appréciation.
- BC111 IAS 1 exige que l'entité qui présente une analyse des charges selon la méthode des charges par fonction fournisse des informations sur la nature de ses charges. L'IASB se propose de renforcer cette exigence en imposant aux entités de fournir dans une note distincte une analyse du total de leurs charges d'exploitation fondée sur la méthode des charges par nature. Cette proposition s'inspire de commentaires d'utilisateurs des états financiers indiquant que l'analyse des charges selon la méthode des charges par fonction peut entraîner la perte d'informations utiles. Des informations sont perdues parce que les postes fonctionnels combinent des éléments de charges de nature différente qui réagissent différemment aux changements dans l'environnement économique, rendant difficile pour les utilisateurs de prévoir les charges d'exploitation futures. Les informations concernant la nature des charges d'exploitation permettent également d'effectuer une comparaison directe avec les informations fournies dans le tableau des flux de trésorerie.
- BC112 L'IASB a envisagé d'exiger que l'entité qui présente son analyse principale des charges selon la méthode des charges par fonction fournisse une analyse de chaque poste fonctionnel par nature. Le fait d'exiger cette analyse fournirait aux utilisateurs des états financiers des informations qui les aideraient à mieux prévoir les postes fonctionnels de l'entité. Toutefois, les commentaires des préparateurs d'états financiers ont laissé entendre que cette approche serait beaucoup plus complexe et coûteuse à appliquer que l'approche proposée par l'IASB. Par conséquent, l'IASB a décidé de limiter l'exigence à une analyse du total des charges d'exploitation selon la méthode des charges par nature.
- BC113 Certains préparateurs d'états financiers ont fait savoir à l'IASB que même l'exigence proposée peut être coûteuse à mettre en œuvre pour les entités, en particulier celles qui exploitent des systèmes d'achat multiples, lesquels rendent difficile le suivi de l'information sur la nature des coûts totaux engagés. Ces entités ne conservent pas toujours l'information sur la nature des coûts inscrits à l'actif et peuvent donc avoir de la difficulté à présenter une analyse des charges par nature. D'autres préparateurs, cependant, fournissent déjà cette analyse ou pourraient la fournir moyennant des coûts limités. Le fort soutien apporté à cette proposition par les utilisateurs des états financiers a conduit l'IASB à conclure que les avantages qu'il y aurait à disposer d'informations sur les charges d'exploitation par nature dépasseraient probablement les coûts connexes. L'IASB a l'intention de solliciter d'autres commentaires sur les coûts et les avantages probables se rattachant à cette proposition dans le cadre de la consultation sur l'exposé-sondage.
- BC114 L'IASB a envisagé d'exiger que l'entité qui présente son analyse principale des charges selon la méthode des charges par nature fournisse dans les notes une analyse des charges selon la méthode des charges par fonction. Il a toutefois rejeté cette exigence en raison de l'absence de demande de la part des utilisateurs des états financiers à l'égard de ces informations.

## Relation entre les postes obligatoires et les dispositions relatives à la présentation des charges d'exploitation

- BC115 L'IASB a remarqué que les postes obligatoires à présenter à l'état du résultat net selon le paragraphe 68 sont les charges analysées par nature en application de sa description de la méthode des charges par nature.
- BC116 Afin que ces postes continuent d'être présentés de façon bien évidente, l'IASB se propose d'exiger que les entités les présentent séparément dans l'état du résultat net, quelle que soit la méthode d'analyse des charges d'exploitation utilisée.

## État présentant le résultat global (paragraphe 73 à 81 et B49 à B52)

- BC117 IAS 1 exige que les produits et les charges inclus dans les autres éléments du résultat global soient classés dans les produits et les charges susceptibles d'être reclassés (recyclés) en résultat net au cours de périodes subséquentes, et que les éléments qui sont présentés hors résultat net de façon permanente ne soient pas reclassés. Cela crée deux catégories de produits et de charges inclus dans les autres éléments du résultat global. Afin de rehausser la compréhensibilité des montants inclus dans les autres éléments du résultat global, l'IASB se propose de créer des appellations plus descriptives pour ces deux catégories des autres éléments du résultat global, soit les produits et charges à comptabiliser ultérieurement en résultat net lorsque certaines conditions seront remplies et les réévaluations présentées hors résultat net de façon permanente.
- BC118 L'IASB a envisagé d'exiger que les entités présentent un sous-total correspondant au résultat net et aux réévaluations présentées hors résultat net de façon permanente. Il a toutefois conclu qu'un tel sous-total ne fournirait pas des informations utiles aux utilisateurs des états financiers.

## État de la situation financière

---

### Postes à présenter dans l'état de la situation financière (paragraphe 82 et B12 à B14)

- BC119 L'IASB se propose d'exiger que l'entité présente le goodwill séparément des immobilisations incorporelles dans son état de la situation financière. Le goodwill est un actif qui n'est pas identifiable et qui ne peut être évalué qu'en tant que montant résiduel, et non directement. Par conséquent, l'IASB estime que les caractéristiques du goodwill sont suffisamment différentes de celles des immobilisations incorporelles pour justifier une présentation séparée<sup>2</sup>.
- BC120 Afin d'aider les utilisateurs des états financiers à analyser les rendements des entreprises associées et des coentreprises intégrées séparément des autres investissements, l'IASB se propose d'exiger que l'entité présente les participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées séparément de celles dans des entreprises associées et des coentreprises non intégrées. Les paragraphes BC77 à BC89 traitent du fondement de la ventilation entre les entreprises associées et les coentreprises intégrées et non intégrées.
- BC121 En conséquence des propositions relatives aux entreprises associées et aux coentreprises intégrées et non intégrées, l'IASB se propose de retirer la disposition selon laquelle un seul poste doit être présenté pour les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence.

## Produits et charges inhabituels

---

- BC122 L'IASB a constaté que de nombreuses entités présentent des charges inhabituelles ou décrites de manière similaire (et que quelques-unes présentent des produits inhabituels). Toutefois, la manière dont les entités fournissent ces informations varie considérablement, et il n'est pas toujours évident de savoir comment ou pourquoi des éléments sont qualifiés d'inhabituels.
- BC123 Dans le cadre du document de consultation de 2017 intitulé *Disclosure Initiative—Principles of Disclosure*, les parties prenantes ont formulé des commentaires sur l'utilisation des termes « inhabituel » et « peu fréquent » et ont discuté des définitions possibles :

---

<sup>2</sup> Pour des motifs similaires, dans le cadre de son projet sur le goodwill et la dépréciation, l'IASB examine s'il devrait exiger que l'entité présente un montant correspondant au total des capitaux propres avant le goodwill dans son état de la situation financière.

- (a) de nombreux utilisateurs des états financiers ont convenu que l'IASB devrait élaborer des dispositions à l'égard des produits et des charges inhabituels, parce que la présentation séparée des produits et des charges inhabituels ou peu fréquents ou la fourniture d'informations distinctes à leur sujet fournissent des informations utiles pour faire des prévisions sur les flux de trésorerie futurs. De plus, les définitions et les dispositions qui seraient élaborées par l'IASB pourraient rendre ces produits et ces charges plus transparents et comparables entre les entités et pourraient réduire le classement opportuniste de charges comme étant inhabituelles. Toutefois, quelques utilisateurs ont fait remarquer qu'il peut être difficile de définir les produits et les charges inhabituels ou peu fréquents parce qu'ils sont propres à l'entité et que leur identification nécessiterait un jugement important ;
- (b) de nombreux répondants qui ne sont pas des utilisateurs ont dit que l'IASB ne devrait pas élaborer de définitions pour les produits et les charges inhabituels ou peu fréquents parce que ces éléments varient d'une entité et d'un secteur à l'autre et que leur identification exige beaucoup de jugement. Ils ont suggéré que l'IASB envisage plutôt d'élaborer des dispositions générales en matière de présentation et de représentation fidèle de ces éléments, par exemple en exigeant qu'ils soient classés et présentés de façon uniforme au fil du temps ou qu'ils soient identifiés de façon claire et non trompeuse.
- BC124 L'IASB reconnaît que toute disposition visant la présentation des produits et des charges inhabituels obligerait les entités à faire appel au jugement pour décider quels produits et charges sont inhabituels. Il propose toutefois de définir les produits et les charges inhabituels et d'en exiger la présentation afin de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations sur la persistance des produits et des charges. Les informations à fournir proposées permettraient aux utilisateurs d'identifier les produits et les charges susceptibles de ne pas persister et de les analyser séparément lors de la prévision des flux de trésorerie futurs de l'entité.
- BC125 L'IASB propose que les informations relatives aux produits et aux charges inhabituels soient présentées dans les notes plutôt que dans l'état ou les états de la performance financière. Il a conclu que la présentation de ces informations dans les notes permettrait aux entités de fournir une description et une analyse plus complètes de ces produits et de ces charges. La présentation par voie de notes permet également aux utilisateurs des états financiers de trouver en un seul endroit les informations sur ces produits et ces charges, et répond aux préoccupations de certaines parties prenantes qui craignaient qu'une importance excessive ne soit accordée aux produits et aux charges inhabituels comparativement à d'autres informations contenues dans l'état ou les états de la performance financière.
- BC126 Certaines parties prenantes ont suggéré que, compte tenu de l'importance que certains utilisateurs des états financiers accordent à la présentation des produits et des charges inhabituels, le résultat d'exploitation avant produits et charges inhabituels soit ajouté à la liste des sous-totaux spécifiés par les normes IFRS et que les dispositions relatives à l'analyse des charges d'exploitation par fonction ou par nature soient ajustées en conséquence. De leur point de vue, le fait de ne plus pouvoir présenter un sous-total correspondant au résultat d'exploitation avant les éléments inhabituels constituerait un recul significatif par rapport à la pratique actuelle. L'IASB n'a pas proposé d'ajouter ce sous-total parce que, dans certains cas, la présentation d'un sous-total correspondant au résultat d'exploitation avant produits et charges inhabituels pourrait conduire à une présentation combinant des postes par nature et des postes par fonction. Les utilisateurs ont indiqué à l'IASB qu'ils estimaient qu'une présentation hybride n'était pas utile et qu'ils souhaitaient que toutes les charges d'exploitation soient analysées selon une caractéristique (nature ou fonction).
- BC127 Dans le cadre de l'élaboration de ses propositions relatives aux produits et aux charges inhabituels, l'IASB a pris en compte les éléments suivants :
- (a) la façon de définir les produits et les charges inhabituels (voir paragraphes BC129 à BC136) ;
- (b) la question de savoir si les réévaluations constituent des produits et des charges inhabituels (voir paragraphes BC137 à BC139) ;
- (c) les informations que l'entité devrait fournir au sujet des produits et des charges inhabituels ainsi que l'endroit où ces informations devraient être fournies (voir paragraphes BC140 à BC144) ;
- (d) la relation entre les produits et les charges inhabituels et les mesures de la performance choisies par la direction (voir paragraphe BC180).
- BC128 L'IASB a indiqué que sa proposition concernant les produits et les charges inhabituels diffère de la disposition relative à la présentation des éléments extraordinaires qui a été retirée d'IAS 8 en 2003. Les éléments extraordinaires avaient été définis comme étant clairement distincts des activités ordinaires de l'entité et étaient présentés dans leur propre catégorie après impôt, séparément du résultat net des activités ordinaires. Les produits et les charges inhabituels, en revanche, sont classés dans des catégories de l'état ou des états de la performance financière avec les produits et les charges « habituels », selon leur nature, leur fonction ou d'autres caractéristiques. La notion d'éléments extraordinaires n'est pas évoquée dans l'exposé-

sondage. L'IASB a noté que, du fait des propositions de catégories dans l'état du résultat net, les entités seraient tenues de classer tous les produits et les charges dans l'une des catégories et qu'il leur serait interdit de créer une catégorie distincte pour les éléments extraordinaires.

## Définition des produits et charges inhabituels (paragraphe 100)

- BC129 L'IASB se propose de définir les produits et charges inhabituels en tant que produits et charges dont la valeur prédictive est limitée. Il a déterminé qu'une telle définition des éléments inhabituels permettrait :
- (a) de répondre au besoin des utilisateurs des états financiers de disposer d'informations sur les produits et les charges qui ne sont pas susceptibles de persister et qui ont donc une valeur prédictive limitée (voir paragraphe BC124) ;
  - (b) d'aider les préparateurs des états financiers à identifier les produits et les charges inhabituels en mettant à leur disposition un concept qui sous-tend l'identification des produits et des charges inhabituels.
- BC130 Bien que la plupart des éléments inhabituels actuellement présentés soient des charges inhabituelles, les entités peuvent avoir des produits inhabituels. La présentation des produits inhabituels et des charges inhabituelles contribue à donner une image fidèle de la performance de l'entité, ce qui aide à s'assurer que les entités fournissent des informations neutres et complètes. Par conséquent, la définition des éléments inhabituels fait référence à la fois aux produits et aux charges. L'IASB a envisagé de préciser que les informations sur les éléments inhabituels devraient être neutres, mais il a rejeté cette option, la jugeant inutile du fait que la neutralité s'applique à tous les éléments inclus dans les états financiers.
- BC131 La définition proposée des produits et charges inhabituels exige de l'entité qu'elle évalue si on peut raisonnablement s'attendre à ne pas voir survenir des produits ou des charges de type et de montant similaires dans les prochains exercices. L'IASB propose d'avoir recours à l'expression « raisonnablement s'attendre » parce qu'elle est utilisée dans d'autres normes IFRS et qu'elle devrait donc être connue des entités appliquant la disposition.
- BC132 L'IASB n'a pas indiqué de période spécifique à l'égard de laquelle l'entité devrait évaluer si on peut raisonnablement s'attendre à ne pas voir survenir des produits ou des charges similaires. Toutefois, il n'avait pas l'intention d'exiger de l'entité qu'elle prenne en considération tous les exercices futurs possibles ni qu'elle ne tienne compte que d'une courte période. Il serait impraticable de tenir compte de tous les exercices futurs possibles, et cela aurait pour conséquence que peu de cas de produits ou de charges seraient identifiés comme étant inhabituels et donnerait lieu à une perte d'informations potentiellement utiles. La prise en compte d'une courte période pourrait entraîner l'identification de produits et de charges ayant une valeur prédictive comme étant inhabituels. Il serait arbitraire de préciser la période à l'égard de laquelle l'entité doit déterminer si des produits ou des charges similaires surviendront, et cela pourrait ne pas conduire à l'identification de tous les produits et charges qui ont une valeur prédictive limitée.
- BC133 L'IASB reconnaît que, pour apprécier le caractère inhabituel des produits et des charges, il peut être utile d'examiner la nature des transactions ou autres événements qui ont donné lieu à ces produits ou à ces charges. Par exemple, l'entité pourrait conclure, à l'égard de produits ou de charges (par exemple, des pertes de valeur) :
- (a) qu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils ne surviennent pas dans les prochains exercices et qu'ils devraient donc être classés à titre de produits et charges inhabituels, et que les transactions ou autres événements ayant donné lieu à ces produits ou charges sont de nature inhabituelle (par exemple, un tremblement de terre dans une zone non exposée à des phénomènes sismiques) ;
  - (b) qu'il est raisonnable de s'attendre à ce qu'ils surviennent dans les prochains exercices et qu'ils ne devraient donc pas être classés à titre de produits et charges inhabituels, et que les transactions ou autres événements ayant donné lieu à ces produits ou charges sont de nature habituelle (par exemple, une baisse des prix des produits).
- BC134 Toutefois, l'IASB a conclu que, bien que des produits ou des charges inhabituels résultent souvent de transactions ou d'autres événements de nature inhabituelle, ce n'est pas toujours le cas. Les transactions ou autres événements de nature inhabituelle peuvent donner lieu à des produits ou à des charges « habituels ». Par exemple, un tremblement de terre peut donner lieu à une augmentation des coûts dont on s'attend à ce qu'elle se produise pendant un certain nombre d'années ; de ce fait, ces coûts accrus ne constituent pas des charges inhabituelles. Par conséquent, l'IASB n'a pas inclus de référence à la nature des transactions et autres événements sous-jacents dans la définition des produits et charges inhabituels.
- BC135 L'IASB a fait remarquer que l'entité n'est pas tenue de prendre en compte les transactions individuelles lorsqu'elle évalue si les produits ou les charges sont inhabituels. Les produits ou les charges d'un certain type résultant d'un groupe de transactions peuvent être évalués comme des produits ou des charges inhabituels.

- BC136 La définition proposée exige que les entités examinent si des produits ou des charges similaires se reproduiront à l'avenir. Elle n'exige pas que les entités déterminent si des produits ou des charges similaires ont été comptabilisés dans le passé. La survenance de produits ou de charges dans le passé n'indique pas nécessairement que des produits ou des charges similaires se produiront dans l'avenir. Par conséquent, un élément de produits ou de charges qui est survenu au cours d'une période antérieure, mais dont on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il ne survienne pas dans les prochains exercices, serait identifié comme un produit ou une charge inhabituel.

## Réévaluations (paragraphe 102 et B72)

- BC137 L'IASB propose que les évaluations récurrentes des actifs ou des passifs évalués à la valeur actuelle ne soient normalement pas classées comme inhabituelles, même lorsqu'on s'attend à ce que les montants des produits ou des charges comptabilisés varient d'une période à l'autre.
- BC138 Certains utilisateurs des états financiers considèrent que les profits ou les pertes découlant des variations des évaluations de la valeur actuelle (y compris les évaluations de la juste valeur) ont une valeur prédictive limitée. Toutefois, les valeurs actuelles sont susceptibles de changer à chaque exercice et, par conséquent, on s'attend à ce que des profits ou des pertes découlant de la réévaluation surviennent à chaque exercice. Par conséquent, ces profits ou ces pertes sont susceptibles d'être de type similaire à ceux attendus dans les prochains exercices, et ils ne répondraient normalement pas à la définition de produits et charges inhabituels.
- BC139 En raison de la volatilité potentielle des profits ou des pertes découlant des réévaluations, l'intervalle de montants qu'on peut raisonnablement s'attendre à voir survenir dans les prochains exercices peut être plus large que celui des autres catégories de produits ou de charges. Par conséquent, des montants faisant partie d'un large éventail de profits ou de pertes peuvent être considérés comme similaires.

## Informations à fournir sur les produits et charges inhabituels (paragraphe 101)

- BC140 L'IASB propose que, dans les informations fournies par voie de notes au sujet des produits et des charges inhabituels, l'entité affecte les produits et charges inhabituels aux postes présentés dans l'état ou les états de la performance financière, permettant ainsi aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les effets des produits et charges inhabituels sur ces postes et sur les sous-totaux.
- BC141 Certaines charges inhabituelles telles que les coûts de restructuration inhabituels peuvent inclure des charges de nature différente (par exemple, les coûts liés au personnel, les pertes de valeur et les frais juridiques). Les utilisateurs des états financiers ont indiqué qu'ils trouvaient utiles les informations fournies selon la méthode des charges par nature. Par conséquent, l'IASB propose que l'entité affecte également les charges inhabituelles aux postes en utilisant la méthode des charges par nature qu'elle présente dans l'état du résultat net ou qu'elle indique dans les notes (voir paragraphes BC109 à BC114).
- BC142 L'IASB propose que l'entité fournisse une description des transactions ou autres événements sous-jacents ayant donné lieu à des produits ou à des charges inhabituels. Les informations sur les transactions ou autres événements sous-jacents ayant donné lieu à des produits ou à des charges inhabituels sont utiles parce qu'elles permettent aux utilisateurs des états financiers de comprendre la cause des produits ou des charges inhabituels et d'évaluer le classement par l'entité de ces produits ou de ces charges comme inhabituels.
- BC143 L'IASB a envisagé d'exiger que les entités identifient les produits et les charges liés aux produits et aux charges inhabituels. Les transactions ou autres événements qui donnent lieu à des produits et à des charges inhabituels peuvent également donner lieu à des produits et à des charges connexes qui ne répondent pas à la définition proposée des produits et des charges inhabituels. Par exemple, une vente peut donner lieu à des produits des activités ordinaires inhabituels. Pour gagner ces produits des activités ordinaires, l'entité peut engager des coûts connexes, notamment les coûts liés au personnel, les coûts des stocks et les impôts, qui peuvent ne pas répondre à la définition des charges inhabituelles. Les utilisateurs des états financiers peuvent trouver utiles les informations sur les produits et les charges connexes, même si ceux-ci ne répondent pas à la définition des produits et des charges inhabituels.
- BC144 Toutefois, l'IASB a rejeté cette approche parce qu'il peut être difficile pour les préparateurs des états financiers d'identifier les produits et les charges connexes et qu'il peut être coûteux d'en assurer le suivi. Ces difficultés et ces coûts peuvent entraîner une application non uniforme de la disposition, rendant les informations qui en découlent moins utiles. Par conséquent, l'IASB ne propose pas d'exiger de l'entité qu'elle fournisse des informations sur les produits et les charges liés à des produits ou à des charges inhabituels, sauf si les produits ou les charges connexes sont eux-mêmes inhabituels.

## Mesures de la performance choisies par la direction

---

- BC145 Lorsque l'entité fournit une ou plusieurs mesures de la performance qui répondent à la définition de « mesures de la performance choisies par la direction », l'IASB se propose d'exiger qu'elle fournisse des informations au sujet de ces mesures dans ses états financiers.
- BC146 Selon les recherches menées dans le cadre du projet sur les états financiers de base, les commentaires reçus sur le document de consultation de 2017 intitulé *Disclosure Initiative—Principles of Disclosure* et les résultats de la consultation de 2015 sur le programme de travail :
- (a) de nombreuses entités fournissent des informations financières en dehors des états financiers en indiquant des mesures de la performance définies par la direction dans des communications avec les utilisateurs des états financiers ;
  - (b) les utilisateurs considèrent que les informations fournies par ces mesures peuvent être utiles parce qu'elles permettent de mieux comprendre :
    - (i) la manière dont la direction perçoit la performance financière de l'entité,
    - (ii) la manière dont l'entreprise est gérée,
    - (iii) la persistance ou la viabilité de la performance financière de l'entité.
- BC147 Toutefois, les utilisateurs des états financiers ont exprimé des préoccupations quant à la qualité des informations fournies sur ces mesures. Selon les utilisateurs, dans certains cas, les informations fournies :
- (a) manquent de transparence quant à la manière dont les mesures de la performance définies par la direction sont calculées ;
  - (b) manquent de clarté quant aux raisons pour lesquelles ces mesures donnent le point de vue de la direction sur la performance de l'entité ;
  - (c) créent des difficultés pour les utilisateurs qui tentent d'effectuer un rapprochement entre ces mesures et les mesures connexes spécifiées par les normes IFRS ;
  - (d) sont présentées de manière non cohérente d'une période à l'autre.
- BC148 Le fait d'inclure des informations sur ces mesures dans les états financiers pourrait aider à répondre à certaines des inquiétudes exprimées par les utilisateurs des états financiers. Toutefois, certaines parties prenantes ont fait part de leurs préoccupations quant à l'inclusion de mesures de la performance définies par la direction dans les états financiers établis selon les normes IFRS, à savoir que :
- (a) les mesures de la performance définies par la direction peuvent être incomplètes ou partiales et, par conséquent, leur inclusion dans les états financiers peut être trompeuse pour les utilisateurs des états financiers ;
  - (b) l'inclusion de mesures de la performance définies par la direction dans les états financiers peut leur accorder une importance ou une légitimité indue ;
  - (c) certains ajustements apportés au calcul des mesures de la performance définies par la direction peuvent être difficiles à auditer, par exemple les ajustements apportés lorsque l'entité calcule ses mesures de la performance selon des méthodes comptables non conformes aux normes IFRS.
- BC149 L'IASB a examiné les préoccupations soulevées, faisant remarquer que les mesures de la performance définies par la direction qui répondent à la définition des mesures de la performance choisies par la direction et qui seraient donc incluses dans les états financiers :
- (a) seraient assujetties à la disposition générale selon laquelle les informations doivent donner une image fidèle de ce qu'elles sont censées représenter, ce qui ne serait pas le cas si les mesures étaient trompeuses (voir paragraphe BC158) ;
  - (b) seraient rarement présentées dans l'état ou les états de la performance financière (voir paragraphes BC163 à BC166) ;
  - (c) sont similaires aux mesures sectorielles du résultat net dans la mesure où elles sont basées sur le point de vue de la direction. Les mesures sectorielles de la performance sont incluses dans les états financiers et font l'objet d'un audit.
- BC150 Certaines parties prenantes ont également dit craindre une prolifération des mesures de la performance choisies par la direction si celles-ci sont incluses dans les états financiers. L'IASB a indiqué qu'il est difficile de prévoir l'effet des propositions sur la quantité de mesures de la performance choisies par la direction que l'entité utiliserait. Il se peut que l'utilisation de ces mesures augmente en raison des propositions de l'IASB, mais il se peut aussi que l'utilisation des mesures de la performance choisies par la direction diminue si les entités décident plutôt d'utiliser les nouveaux sous-totaux proposés pour communiquer leur performance. Les

paragraphes BC304 à BC307 traitent plus en détail des effets attendus des propositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction sur l'utilisation des mesures de la performance définies par la direction.

- BC151 L'IASB prend acte des préoccupations de certaines parties prenantes, mais il a conclu que les mesures de la performance choisies par la direction peuvent compléter les mesures spécifiées par les normes IFRS, fournissant ainsi aux utilisateurs des états financiers des indications utiles concernant le point de vue de la direction sur la performance et sur sa gestion de l'entreprise. L'inclusion de ces mesures dans les états financiers les soumettrait aux mêmes dispositions, quel que soit le territoire de compétence dont relève l'entité, et améliorerait la rigueur avec laquelle elles sont préparées ainsi que leur transparence.
- BC152 Lors de l'élaboration des dispositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction, l'IASB a pris en considération :
- (a) la façon de définir les mesures de la performance choisies par la direction (voir paragraphes BC153 à BC162) ;
  - (b) l'endroit où les informations relatives aux mesures de la performance choisies par la direction doivent être incluses dans les états financiers (voir paragraphes BC163 à BC166) ;
  - (c) les informations que l'entité devrait être tenue de fournir relativement aux mesures de la performance choisies par la direction (voir paragraphes BC167 à BC179).

### **Définition et restrictions (paragraphes 103 à 105 et B76 à B81)**

- BC153 L'IASB se propose de définir les mesures de la performance choisies par la direction comme étant des sous-totaux correspondant aux produits et aux charges qui :
- (a) sont utilisés dans les communications publiques en dehors des états financiers ;
  - (b) complètent les totaux ou les sous-totaux spécifiés par les normes IFRS (voir paragraphes BC168 à BC173 pour une analyse des sous-totaux spécifiés proposés) ;
  - (c) communiquent aux utilisateurs des états financiers le point de vue de la direction à l'égard d'un aspect de la performance financière de l'entité.
- BC154 Les commentaires des utilisateurs des états financiers ont conduit l'IASB à se concentrer sur l'amélioration de la présentation de la performance financière dans l'état ou les états de la performance financière et dans les notes annexes. Par conséquent, la définition qu'il propose pour les mesures de la performance choisies par la direction se limite aux sous-totaux des produits et des charges. Ainsi, les autres mesures financières (comme les produits des activités ordinaires ajustés pour tenir compte de la monnaie ou le rendement du capital investi) et non financières (comme le taux de rétention des clients) ne sont pas des mesures de la performance choisies par la direction et ne seraient pas incluses dans les informations à fournir proposées.
- BC155 Afin de répondre aux préoccupations quant au fait que les mesures de la performance choisies par la direction pourraient être trompeuses, l'IASB s'est efforcé de déterminer si des restrictions spécifiques devraient être appliquées au calcul de ces mesures, par exemple limiter les mesures à celles basées sur les montants comptabilisés et évalués conformément aux normes IFRS. Une telle restriction aurait eu pour effet d'interdire les mesures fondées sur des méthodes comptables non conformes aux normes IFRS, telles que les mesures qui appliquent la consolidation proportionnelle. L'IASB a toutefois rejeté l'idée d'imposer de telles restrictions spécifiques à l'égard du calcul des mesures de la performance choisies par la direction parce que :
- (a) de telles restrictions pourraient empêcher les entités de présenter des mesures que les utilisateurs des états financiers jugent utiles, par exemple les mesures prévoyant un ajustement pour tenir compte de certains effets de la comptabilisation des acquisitions de manière à faciliter l'analyse des tendances ;
  - (b) de telles restrictions pourraient empêcher les entités de présenter des mesures de la performance définies par le secteur d'activité ;
  - (c) de telles restrictions pourraient entrer en conflit avec des indications réglementaires qui autorisent ou exigent certaines de ces mesures ou la totalité d'entre elles ;
  - (d) la disposition serait incompatible avec l'objectif de fournir le point de vue de la direction sur la performance.
- BC156 L'IASB est d'avis que les mesures de la performance utilisées dans les communications publiques en dehors des états financiers devraient correspondre aux mesures de la performance présentées dans les états financiers, parce que :
- (a) il est difficile de justifier qu'une mesure communique la performance de l'entité, selon le point de vue de la direction, si l'entité n'utilise pas cette mesure pour communiquer sa performance ;

- (b) la situation porterait à confusion si l'entité fournissait deux ensembles de mesures définies par la direction, l'un dans ses états financiers et l'autre en dehors de ceux-ci.
- BC157 L'IASB a envisagé de définir les mesures de la performance choisies par la direction comme étant l'ensemble des sous-totaux des produits et des charges inclus dans le rapport annuel de l'entité. Il a rejeté cette approche parce que :
- (a) conformément aux commentaires reçus en réponse à l'exposé-sondage sur les modifications proposées à IFRS 8 *Secteurs opérationnels*, il peut être difficile de savoir exactement en quoi consiste un rapport annuel ;
- (b) la direction peut inclure des mesures de la performance dans le rapport annuel de l'entité à des fins de conformité avec des exigences réglementaires ou autres.
- BC158 L'IASB a indiqué que les mesures de la performance choisies par la direction présentées dans les notes annexes devraient être conformes aux dispositions générales relatives aux informations incluses dans les états financiers, à savoir que :
- (a) la mesure de la performance choisie par la direction doit donner une image fidèle de l'aspect de la performance financière de l'entité qu'elle est censée représenter ;
- (b) les informations fournies à l'appui de la mesure de la performance choisie par la direction doivent être conformes aux indications proposées sur le regroupement et la ventilation, par exemple en ce qui concerne la présentation d'éléments de rapprochement ;
- (c) des informations comparatives devraient être fournies pour la mesure de la performance choisie par la direction et les informations connexes à fournir ;
- (d) la mesure de la performance choisie par la direction devrait être calculée de manière uniforme d'une période à l'autre et faire l'objet d'un changement uniquement si la nouvelle mesure fournit des informations plus utiles.
- BC159 Certaines parties prenantes soutiennent qu'il ne devrait y avoir aucune restriction quant au moment où l'entité peut fournir des informations sur ses mesures de la performance choisies par la direction. Elles sont d'avis que l'un des principaux objectifs des propositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction est de fournir aux utilisateurs des états financiers suffisamment d'informations pour éviter qu'ils ne soient induits en erreur par ces mesures. Ces parties prenantes prétendent que le fait de restreindre la présentation d'informations sur les mesures de la performance choisies par la direction aux situations où ces mesures donnent une image fidèle d'un aspect de la performance de l'entité est incompatible avec cet objectif parce que :
- (a) les dispositions des normes IFRS ne peuvent pas empêcher la présentation de mesures potentiellement trompeuses en dehors des états financiers. Bien que, dans certains territoires de compétence, les dispositions légales et réglementaires locales puissent empêcher la présentation de telles mesures, ce n'est pas toujours le cas ;
- (b) la disposition selon laquelle une mesure de la performance choisie par la direction doit donner une image fidèle d'un aspect de la performance de l'entité empêcherait la présentation d'informations utiles sur cette mesure dans des circonstances où les utilisateurs sont le plus susceptibles d'être induits en erreur ;
- (c) les entités qui souhaitent éviter les obligations d'information proposées pourraient le faire en présentant, en dehors des états financiers, des mesures de la performance qui, selon elles, seraient appréciées par leurs auditeurs ou par les autorités de réglementation comme ne donnant pas une image fidèle.
- BC160 Ces parties prenantes font également remarquer qu'IFRS 8 n'impose pas de restriction similaire explicite à l'égard de la présentation d'informations sectorielles reflétant les points de vue de la direction.
- BC161 L'IASB reconnaît que le fait d'inclure des informations au sujet de ces mesures dans les états financiers peut accroître la transparence de ces mesures. Toutefois, il est d'avis que toutes les informations incluses dans les états financiers devraient donner une image fidèle de ce qu'elles sont censées représenter. Une mesure de la performance définie par la direction qui ne donne pas une image fidèle d'un aspect de la performance de l'entité ne devrait pas être incluse dans les états financiers en tant que mesure de la performance choisie par la direction.
- BC162 L'IASB a aussi examiné la question de savoir s'il devait indiquer expressément que les mesures de la performance choisies par la direction ne devaient pas être trompeuses. Il a rejeté cette proposition, la jugeant inutile du fait que des mesures trompeuses ne donneraient pas une image fidèle de la performance financière de l'entité.

## Emplacement des informations sur les mesures de la performance choisies par la direction (paragraphe 106, 110 et B82 à B85)

- BC163 L'IASB propose que l'entité présente les informations sur les mesures de la performance choisies par la direction et toutes les informations connexes dans une note distincte. La présentation de ces informations dans un emplacement unique accroît la transparence des mesures en question :
- (a) en fournissant les mesures de la performance choisies par la direction avec les informations nécessaires pour les comprendre ;
  - (b) en aidant les utilisateurs des états financiers à identifier et à trouver les informations connexes.
- BC164 Afin de répondre aux préoccupations de certaines parties prenantes selon lesquelles les mesures de la performance choisies par la direction pourraient être trompeuses et ne devraient pas être mises en évidence, l'IASB a envisagé d'interdire aux entités de présenter des mesures de la performance choisies par la direction dans l'état ou les états de la performance financière. Toutefois, certains des paragraphes que l'IASB se propose de déplacer d'IAS 1 à IFRS X [en projet] imposent aux entités de présenter dans l'état ou les états de la performance financière des postes, des rubriques et des sous-totaux qui ne sont pas exigés par les normes IFRS si cette information est pertinente pour la compréhension de la performance financière de l'entité. L'interdiction de présenter des mesures de la performance choisies par la direction dans l'état ou les états de la performance financière pourrait empêcher l'entité de se conformer à cette disposition. Par conséquent, l'IASB ne propose pas d'interdire à l'entité de présenter des mesures de la performance choisies par la direction dans l'état ou les états de la performance financière.
- BC165 Toutefois, l'IASB s'attend à ce que peu de mesures de la performance choisies par la direction répondent aux exigences de présentation comme sous-total dans l'état ou les états de la performance financière. Pour que de tels sous-totaux répondent aux exigences, ceux-ci doivent :
- (a) s'inscrire dans la structure des catégories proposées (voir paragraphe BC28) ;
  - (b) ne pas perturber la présentation d'une analyse des charges dans la catégorie exploitation selon soit la méthode des charges par fonction, soit la méthode des charges par nature (voir paragraphe BC109) ;
  - (c) comprendre des montants comptabilisés et évalués selon les normes IFRS.
- BC166 L'IASB se propose toutefois d'interdire aux entités d'utiliser des colonnes pour présenter une mesure de la performance choisie par la direction dans l'état ou les états de la performance financière. Cette interdiction restreint davantage les circonstances dans lesquelles de telles mesures peuvent être présentées dans l'état ou les états de la performance financière, ce qui contribue à répondre aux préoccupations de certaines parties prenantes qui craignent que cela ne donne à ces mesures une importance indue. De plus, cette restriction est cohérente avec l'objectif de l'IASB qui consiste à améliorer la comparabilité des informations fournies dans l'état ou les états de la performance financière.

## Informations à fournir sur les mesures de la performance choisies par la direction (paragraphe 106 à 108)

- BC167 La transparence est accrue si l'entité énonce clairement le but et les limites des mesures de la performance choisies par la direction. Pour la présentation du point de vue de la direction, une mesure de la performance choisie par la direction doit être spécifique à l'entité et elle requiert que la direction exerce son jugement quant à la question de savoir ce qui est utile aux utilisateurs des états financiers. Les utilisateurs ont besoin d'informations suffisantes à propos du jugement ainsi exercé pour comprendre les informations fournies par la mesure de la performance choisie par la direction ainsi que ce en quoi cette mesure donne une image fidèle d'un aspect de la performance de l'entité. Par conséquent, l'IASB propose que l'entité fournisse une description de chaque mesure de la performance choisie par la direction, en expliquant comment cette mesure a été calculée ainsi que pourquoi et comment elle communique de l'information sur la performance de l'entité. L'entité serait également tenue d'expliquer que la mesure de la performance choisie par la direction est spécifique à l'entité en indiquant que la mesure fournit le point de vue de la direction sur la performance financière et en précisant qu'elle n'est pas nécessairement comparable aux mesures utilisées par d'autres entités.
- BC168 L'IASB propose que l'entité fournisse un rapprochement avec le total ou le sous-total le plus directement comparable spécifié par les normes IFRS pour chaque mesure de la performance choisie par la direction, rendant ainsi ces mesures plus transparentes. L'IASB fait également remarquer que, comme ses propositions entraînent une augmentation de la quantité de sous-totaux spécifiés par les normes IFRS, de tels

- rapprochements contiendraient moins d'éléments de rapprochement qu'à l'heure actuelle, ce qui en faciliterait la compréhension.
- BC169 Étant donné que les mesures de la performance choisies par la direction sont complémentaires aux totaux ou aux sous-totaux spécifiés dans les normes IFRS, il est important que les utilisateurs des états financiers comprennent comment ces mesures se rapportent à ces totaux ou à ces sous-totaux. Un rapprochement fournit aux utilisateurs des informations sur la façon dont les mesures de la performance choisies par la direction sont calculées et sur la question de savoir en quoi elles se comparent à des mesures similaires fournies par d'autres entités. Un rapprochement fournit également aux utilisateurs les informations requises pour apporter leurs propres ajustements aux mesures de la performance choisies par la direction, s'ils décident que de tels ajustements sont nécessaires.
- BC170 Toutefois, l'IASB reconnaît que certains sous-totaux actuellement non spécifiés par les normes IFRS sont couramment utilisés dans les états financiers et sont bien compris par les utilisateurs des états financiers. Le fait de fournir un rapprochement pour de telles mesures ne procurerait pas d'informations supplémentaires parce que leurs buts et leurs relations avec les totaux ou les sous-totaux spécifiés par les normes IFRS sont bien compris et seraient généralement évidents d'après leur présentation dans l'état ou les états de la performance financière.
- BC171 Par conséquent, l'IASB se propose de spécifier une liste de sous-totaux qui ne sont pas considérés comme des mesures de la performance choisies par la direction, parmi lesquels le résultat brut (les produits des activités ordinaires moins le coût des ventes) et des sous-totaux similaires, le résultat d'exploitation avant amortissement, le résultat net des activités poursuivies et le résultat net avant impôt. Ces sous-totaux seraient ainsi spécifiés par les normes IFRS, et un rapprochement pourrait être effectué entre les mesures de la performance choisies par la direction et ces sous-totaux.
- BC172 L'IASB s'est également penché sur la question de savoir s'il fallait définir le bénéfice avant intérêts, impôts et amortissement (BAIIA). Il a toutefois fait remarquer que, bien que le BAIIA soit l'une des mesures les plus couramment utilisées dans les communications avec les utilisateurs des états financiers, il n'est pas utilisé dans des secteurs d'activité tels que la finance. De plus, les utilisateurs ne s'entendent pas sur ce que représente le BAIIA, si ce n'est qu'il constitue un point de départ utile pour diverses analyses, et son calcul se caractérise par un foisonnement des pratiques. Par conséquent, les mesures du BAIIA peuvent répondre à la définition des mesures de la performance choisies par la direction.
- BC173 L'IASB a aussi examiné la question de savoir si une mesure calculée en tant que résultat d'exploitation avant amortissement fournirait des informations similaires à celles des nombreuses mesures du BAIIA qui sont actuellement fournies. Il a conclu qu'il ne devrait pas décrire le résultat d'exploitation avant amortissement comme correspondant au BAIIA. En le faisant, il laisserait à penser que le résultat d'exploitation est la même chose que le bénéfice avant intérêts et impôts, ce qui n'est pas le cas parce que le résultat d'exploitation n'inclut pas, par exemple, les produits liés aux investissements ou aux entreprises associées et coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence. Autrement dit, l'IASB s'inquiétait de la différence existant entre ce que la mesure représente et la signification du sigle BAIIA. Toutefois, et comme il est mentionné au paragraphe BC171, il a inclus le résultat d'exploitation avant amortissement dans la liste des sous-totaux spécifiés par les normes IFRS. Par conséquent, une mesure du BAIIA équivalant à ce montant ne constituerait pas une mesure de la performance choisie par la direction.
- BC174 L'IASB propose que l'entité fournisse des explications qui soient suffisantes pour aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les changements dans les mesures de la performance choisies par la direction ou dans la façon dont ces mesures sont calculées ; l'entité quantifierait également l'incidence de ces changements. La fourniture d'informations sur les changements dans ces mesures accroît la comparabilité d'une période à une autre.
- BC175 L'IASB a envisagé d'exiger un historique des cinq dernières années des mesures de la performance choisies par la direction. Il a toutefois rejeté cette option parce que les changements apportés aux normes comptables peuvent rendre difficile ou coûteuse la présentation de mesures comparables au-delà des délais établis par ces changements.
- BC176 IAS 33 impose à certaines entités de présenter leur résultat par action, et permet aux entités de fournir la ou les mesures du résultat ajusté par action. L'IASB a envisagé d'exiger la présentation d'un résultat ajusté par action qui aurait été fondé sur les mesures de la performance choisies par la direction de l'entité. Il a rejeté cette approche parce qu'elle rendrait les choses complexes lorsque les entités disposent de plusieurs mesures de la performance choisies par la direction et que ces mesures ne sont pas calculées de manière uniforme.
- BC177 L'IASB a toutefois tenu compte des commentaires faisant valoir que les informations relatives au résultat par action étaient importantes pour les utilisateurs des états financiers et que l'un des avantages, pour les utilisateurs, des mesures de la performance choisies par la direction résidait dans le fait que les informations détaillées peuvent être utilisées pour calculer un montant connexe du résultat par action. Pour calculer ce montant du résultat par action, les utilisateurs ont besoin d'informations sur les ajustements apportés au

résultat qui sont attribuables à la société mère ainsi que sur l'incidence fiscale de ces ajustements. Par conséquent, selon la proposition de l'IASB, l'entité devrait présenter séparément l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle de chaque élément fourni dans le rapprochement entre une mesure de la performance choisie par la direction et le total ou le sous-total spécifié dans les normes IFRS qui est le plus directement comparable. L'IASB a décidé de proposer que cette information soit fournie au niveau des ajustements individuels apportés dans le calcul d'une mesure de la performance choisie par la direction plutôt qu'au niveau de l'ajustement total, parce que cela donne aux utilisateurs les informations dont ils ont besoin pour sélectionner les ajustements qu'ils veulent prendre en compte afin d'obtenir la mesure du résultat ajusté par action servant à leur analyse.

- BC178 L'IASB a fait remarquer que, selon certains préparateurs d'états financiers, la présentation de l'incidence fiscale et de l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle pouvait être complexe et coûteuse pour les ajustements individuels. Afin d'alléger les coûts de préparation des informations sur l'incidence fiscale des ajustements des mesures de la performance choisies par la direction, l'IASB propose une approche simplifiée pour calculer l'incidence fiscale des éléments de rapprochement. Il a conclu que cette approche simplifiée fournirait aux utilisateurs des états financiers une estimation raisonnable de l'incidence fiscale des ajustements, en précisant clairement à quel moment l'incidence fiscale d'un ajustement diffère de façon significative de l'incidence calculée en application du taux d'imposition effectif de l'entité. L'IASB a indiqué que cette approche est similaire à l'approche visant à déterminer l'incidence fiscale sur les composantes des autres éléments du résultat global qui est établie dans IAS 12 *Impôts sur le résultat*.
- BC179 L'IASB a envisagé d'exiger que l'entité indique les raisons de tout écart entre ses mesures de la performance choisies par la direction et les mesures de la performance de ses secteurs opérationnels, mais a rejeté cette option. Se basant sur les données relatives à la pratique actuelle et sur les commentaires découlant des rencontres de consultation, il a conclu que de telles informations ne seraient pas utiles, qu'elles pourraient donner lieu à des informations standards et qu'elles ajouteraient une complexité inutile aux propositions.

### **Relation entre les produits et charges inhabituels et les mesures de la performance choisies par la direction (paragraphe B75)**

- BC180 L'IASB a fait remarquer que les entités procèdent souvent à des ajustements pour tenir compte des produits et des charges inhabituels lorsqu'elles communiquent des mesures de la performance définies par la direction et que, dans certains cas, un tel ajustement peut rendre inutile la communication séparée des produits ou des charges inhabituels. Toutefois, il se propose d'exiger que toutes les entités fournissent des informations sur les produits et les charges inhabituels parce que :
- (a) ce ne sont pas toutes les entités qui utilisent des mesures de la performance définies par la direction pour communiquer la performance. Par conséquent, ce ne sont pas toutes les entités qui seraient tenues de fournir les informations proposées pour les mesures de la performance choisies par la direction. Ces entités n'auraient pas de mesures de la performance choisies par la direction et ne fourniraient donc pas d'informations sur les produits et les charges inhabituels, à moins que l'IASB n'exige ces informations ;
  - (b) les propositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction n'exigent pas que les entités procèdent à des ajustements pour tenir compte des produits et des charges inhabituels. Par conséquent, les utilisateurs ne recevraient pas de manière uniforme les informations dont ils ont besoin sur ces produits et ces charges.

### **Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires**

- BC181 L'IASB se propose d'exiger des entités qu'elles appliquent IFRS X [en projet] après une période de transition de 18 à 24 mois à compter de la date de publication, avec application rétrospective.
- BC182 Lors du choix de la période de transition, l'IASB a indiqué que, comme ses propositions ne concernent que la présentation et les informations à fournir, elles devraient être plus simples à mettre en œuvre que des changements touchant la comptabilisation et l'évaluation. En conséquence, il a conclu que la période de transition proposée de 18 à 24 mois laisserait suffisamment de temps aux entités pour effectuer les mises à jour nécessaires de leurs systèmes, recueillir les informations requises aux fins du retraitement des données comparatives et résoudre toute difficulté sur le plan opérationnel.
- BC183 On s'attend à ce que les propositions de l'IASB se traduisent par des changements importants dans l'état ou les états de la performance financière. Si les données comparatives de cet état ou ces états ne sont pas retraitées, il existe un risque que l'information incluse dans l'état ou les états de la performance financière soit trompeuse. De plus, comme les propositions ne touchent que les dispositions en matière de présentation et d'informations à fournir, les entités n'auraient pas à tenir compte des périodes antérieures au début de la

première période comparative. Ainsi, le retraitement des données comparatives devrait être relativement simple. Par conséquent, l'IASB propose une application rétrospective.

- BC184 Le paragraphe 10 d'IAS 34 exige que l'entité présente, au minimum, les mêmes sous-totaux que dans ses états financiers annuels les plus récents. Pour l'exercice de première application de cette norme proposée, les états financiers annuels les plus récents de l'entité sont susceptibles de contenir des sous-totaux différents de ceux exigés par la norme proposée. En conséquence, l'entité ne pourrait pas présenter les sous-totaux exigés par la norme proposée dans son rapport financier intermédiaire. L'IASB a conclu que la présentation des sous-totaux exigés par la norme proposée fournirait des informations utiles aux utilisateurs des états financiers. Par conséquent, il propose que, pour l'exercice de première application de la norme proposée, l'entité présente les rubriques et les sous-totaux proposés dans les états financiers résumés fournis dans le ou les rapports financiers intermédiaires, tant pour la période considérée que la période comparative.

## **Modifications proposées d'autres normes IFRS**

---

### **IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie***

- BC185 Comme il est indiqué au paragraphe BC12, l'IASB propose de n'apporter que des changements limités au tableau des flux de trésorerie, notamment :
- (a) spécifier un point de départ uniforme pour la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation (voir paragraphes BC186 à BC188) ;
  - (b) éliminer les options relatives au classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes (voir paragraphes BC189 à BC204) ;
  - (c) ajouter de nouvelles dispositions relatives au classement des flux de trésorerie liés aux participations dans des entreprises associées et des coentreprises (voir paragraphes BC205 à BC208).

### **Point de départ de la méthode indirecte**

- BC186 L'IASB a fait observer que les entités utilisent différents points de départ pour la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, notamment le résultat net, le résultat net des activités poursuivies, le résultat net avant impôt ou le résultat d'exploitation.
- BC187 L'IASB se propose d'exiger que toutes les entités utilisent le même point de départ pour la méthode indirecte, parce que les utilisateurs des états financiers ont indiqué que le manque d'uniformité dans les pratiques réduit la comparabilité entre les entités, ce qui rend les analyses que ces utilisateurs effectuent plus difficiles.
- BC188 L'IASB propose que le résultat d'exploitation soit utilisé comme point de départ, plutôt que le résultat net, pour les raisons suivantes :
- (a) l'entité qui utilise le résultat d'exploitation doit présenter moins d'ajustements au point de départ, ce qui simplifie la présentation de la catégorie des flux de trésorerie d'exploitation. En effet, le résultat d'exploitation comprend moins de produits et de charges pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en des flux de trésorerie d'investissement ou de financement, comparativement au résultat net. Par exemple, le résultat d'exploitation ne comprend pas la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises ;
  - (b) la différence entre les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation et le résultat d'exploitation fournit une mesure des charges d'exploitation. Certains utilisateurs des états financiers jugent qu'une telle mesure est utile parce qu'elle les aide à comprendre comment le résultat d'exploitation est converti en flux de trésorerie.

### **Classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes**

- BC189 IAS 7 permet aux entités d'effectuer un choix de méthode comptable pour le classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes dans le tableau des flux de trésorerie. Par conséquent, le classement varie, même entre les entités d'un même secteur.
- BC190 L'IASB se propose de retirer ce choix de classement pour la plupart des entités, parce que les utilisateurs des états financiers ont indiqué que la diversité du classement entre les entités d'un même secteur :
- (a) réduit la comparabilité, ce qui rend leur analyse plus difficile ;

- (b) est souvent peu significative, c'est-à-dire que les différents classements de ces flux de trésorerie ne donnent pas nécessairement des informations sur le rôle des intérêts et des dividendes dans les activités de l'entité.

### *Dividendes versés*

- BC191 L'IASB propose que toutes les entités classent les dividendes versés en flux de trésorerie liés aux activités de financement parce que le versement de dividendes correspond au prix à payer pour obtenir du financement.
- BC192 À l'heure actuelle, IAS 7 permet de classer les dividendes versés en flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation. Le paragraphe 34 d'IAS 7 explique que le classement des dividendes versés en flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation peut aider les utilisateurs des états financiers à déterminer la capacité de l'entité à dégager des dividendes à partir des flux de trésorerie d'exploitation. Toutefois, l'IASB n'appuie plus ce raisonnement pour classer les dividendes versés en flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, parce que :
- (a) le fait de classer les dividendes versés de cette manière ne donne pas une image fidèle des flux de trésorerie d'exploitation. Les paiements de dividendes sont considérés comme du financement ;
  - (b) lorsque les utilisateurs évaluent les flux de trésorerie disponibles pour le versement de dividendes, ils ont tendance à utiliser d'autres mesures, comme les flux de trésorerie disponibles, qui prennent en compte les liquidités nécessaires pour financer les dépenses d'investissement ;
  - (c) les utilisateurs peuvent continuer à comparer les dividendes versés avec les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation s'ils le souhaitent, parce qu'IAS 7 impose la présentation des dividendes versés.

### *Dividendes reçus et intérêts versés et reçus*

- BC193 L'IASB a envisagé deux approches pour le classement des dividendes reçus et des intérêts payés et reçus :
- (a) chercher à uniformiser, dans la mesure du possible, le classement dans l'état du résultat net et le classement dans le tableau des flux de trésorerie. Cela signifie que le classement des dividendes reçus et des intérêts versés et reçus dépendrait des activités principales de l'entité (voir paragraphes BC194 à BC202) ;
  - (b) exiger de toutes les entités qu'elles classent les dividendes reçus, les intérêts versés et les intérêts reçus en tant que flux de trésorerie d'exploitation (voir paragraphes BC203 et BC204).
- BC194 L'IASB propose l'approche décrite au paragraphe BC193(a) parce que, lorsque l'uniformisation peut être réalisée, elle peut accroître la compréhensibilité des informations produites. Il ne propose toutefois pas une uniformisation complète entre les catégories de l'état du résultat net et le tableau des flux de trésorerie (voir paragraphe BC30).
- BC195 Tout comme il l'a fait pour le classement dans l'état du résultat net, l'IASB a distingué les types d'entités suivants dans l'élaboration de l'approche qu'il propose pour le tableau des flux de trésorerie :
- (a) les entités pour lesquelles l'octroi de financement à des clients est une activité principale ou qui, dans le cours de leurs activités principales, investissent dans des actifs qui produisent un rendement individuel et largement indépendant de leurs autres ressources (voir paragraphes BC198 à BC202) ;
  - (b) les entités dont les activités principales ne comprennent aucune des activités décrites en (a) (voir paragraphes BC196 et BC197).
- BC196 L'IASB propose que les entités décrites au paragraphe BC195(b) :
- (a) classent les entrées de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes en flux de trésorerie liés aux activités d'investissement. L'IASB propose ce classement parce que, dans la plupart des cas, on s'attend à ce que les produits connexes soient classés dans la catégorie investissement de l'état du résultat net ;
  - (b) classent les sorties de trésorerie découlant des intérêts engagés en flux de trésorerie liés aux activités de financement. L'IASB propose ce classement parce que les intérêts versés correspondent au coût d'obtention du financement. Les charges d'intérêts connexes sont classées dans la catégorie financement dans l'état du résultat net par ces entités (voir paragraphe BC37) ;
  - (c) classent les sorties de trésorerie découlant des intérêts incorporés dans le coût d'un actif conformément à IAS 23 *Coûts d'emprunt* en flux de trésorerie liés aux activités de financement. L'IASB propose ce classement pour éviter d'exiger des affectations potentiellement arbitraires

entre les activités d'exploitation et d'investissement, et parce que cette approche aboutirait à un classement uniforme des intérêts versés, qu'ils aient été inscrits à l'actif ou non<sup>3</sup>.

BC197 L'IASB s'attend à ce que l'approche proposée au paragraphe BC196 uniformise le classement des intérêts et des dividendes dans le tableau des flux de trésorerie avec le classement dans l'état du résultat net, dans la plupart des cas. Il reconnaît que cette approche ne permet pas de réaliser une uniformisation intégrale. Par exemple :

- (a) les produits d'intérêts provenant de la trésorerie et des équivalents de trésorerie sont classés dans la catégorie financement dans l'état du résultat net, tandis que tous les intérêts reçus sont classés en flux de trésorerie liés aux activités d'investissement dans le tableau des flux de trésorerie ;
- (b) les intérêts incorporés dans le coût d'une immobilisation corporelle seraient comptabilisés en résultat net par le biais de la charge d'amortissement, qui serait incluse dans le résultat d'exploitation, alors que les intérêts versés incorporés dans le coût de l'actif seraient inclus dans les flux de trésorerie liés aux activités de financement.

L'IASB a toutefois conclu qu'il serait plus utile de classer les flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes dans une seule catégorie, dans le tableau des flux de trésorerie, que de réaliser une uniformisation intégrale.

BC198 L'IASB a fait remarquer qu'on ne pouvait appliquer l'approche proposée, décrite au paragraphe BC196, sans modification aux entités décrites au paragraphe BC195(a). En effet, le fait d'appliquer l'approche à ces entités sans modification :

- (a) entraînerait le classement de flux de trésorerie qui ont trait aux activités d'exploitation en flux de trésorerie d'investissement ou de financement (par exemple, les intérêts versés sur les dépôts seraient classés en financement par une banque) ;
- (b) peut ne pas aboutir à une uniformisation avec le classement des dividendes et des produits et charges d'intérêts connexes dans l'état du résultat net.

BC199 L'IASB s'est penché sur la question de savoir s'il devait exiger que les entités décrites au paragraphe BC195(a) uniformisent intégralement le classement des dividendes reçus et des intérêts versés et reçus avec le classement des produits et des charges connexes dans l'état du résultat net. Il a toutefois rejeté cette approche parce qu'il pourrait être coûteux pour les entités de diviser les dividendes reçus et les intérêts versés et reçus entre différentes catégories du tableau des flux de trésorerie lorsque les produits et les charges connexes sont classés dans de multiples catégories de l'état du résultat net. L'IASB croit aussi comprendre que certains utilisateurs des états financiers remettent en question l'utilité du tableau des flux de trésorerie pour le type d'entités décrit au paragraphe BC195(a) ; par conséquent, il se peut que les avantages d'une telle approche ne l'emportent pas sur les coûts.

BC200 L'IASB se propose plutôt d'exiger que les entités décrites au paragraphe BC195(a) classent chaque type de flux de trésorerie (dividendes reçus, intérêts versés et intérêts reçus) dans une seule catégorie du tableau des flux de trésorerie, même si les produits et les charges connexes se trouvent dans plus d'une catégorie dans l'état du résultat net. Il préfère cette approche à l'uniformisation intégrale parce que :

- (a) la présentation des flux de trésorerie s'en trouve simplifiée, chaque type de flux de trésorerie étant classé dans une seule catégorie dans le tableau des flux de trésorerie ;
- (b) le classement de chaque type de flux de trésorerie dans une seule catégorie est conforme à la pratique actuelle et à l'approche proposée par l'IASB au paragraphe BC196.

BC201 Aux fins de l'application de son approche proposée décrite au paragraphe BC200, l'IASB a envisagé d'exiger de l'entité qu'elle détermine l'unique catégorie pour le classement de chaque type de flux de trésorerie soit en effectuant un choix de méthode comptable, soit en se référant à la catégorie dans l'état du résultat net qui inclut la plupart des produits et des charges connexes. L'IASB propose la première approche parce que la seconde pourrait entraîner un manque d'uniformité dans le classement des flux de trésorerie au fil du temps.

BC202 Grâce à l'application de l'approche proposée, l'IASB s'attend à ce que, dans la plupart des cas, les versements d'intérêts soient classés dans la même catégorie du tableau des flux de trésorerie que le remboursement du principal. Par conséquent, il propose de supprimer l'exemple du paragraphe 12 d'IAS 7, qui illustre les circonstances dans lesquelles l'entité pourrait classer les flux de trésorerie d'une transaction unique dans plusieurs catégories dans le tableau des flux de trésorerie.

<sup>3</sup> L'exposé-sondage intitulé *Améliorations annuelles des IFRS — Cycle 2010-2012*, publié en mai 2012, proposait de modifier IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* afin d'exiger que les intérêts versés qui sont inscrits à l'actif soient classés dans les flux de trésorerie d'exploitation ou d'investissement, en fonction de la nature de l'actif sous-jacent pour lequel ces paiements ont été inscrits à l'actif, par exemple les stocks (exploitation) et les immobilisations corporelles (investissement). L'IASB n'a pas donné suite aux modifications en raison des préoccupations soulevées au sujet de leur mise en œuvre, notamment la crainte que l'application des dispositions n'entraîne des affectations arbitraires.

- BC203 L'IASB a également envisagé une autre approche, décrite au paragraphe BC193(b), qui consisterait à exiger que toutes les entités classent les dividendes reçus, les intérêts versés et les intérêts reçus en flux de trésorerie d'exploitation. Cette approche aurait eu certains avantages :
- (a) elle aurait permis d'atteindre l'objectif de l'IASB quant à l'élimination des options de classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes ;
  - (b) elle aurait permis aux utilisateurs des états financiers d'identifier facilement l'endroit où sont classés les intérêts reçus et versés et les dividendes reçus dans le tableau des flux de trésorerie, étant donné qu'ils auraient tous été classés en flux de trésorerie d'exploitation. Cela aurait été particulièrement avantageux pour les utilisateurs qui comparent un grand nombre d'entreprises au moyen de rapports électroniques ;
  - (c) elle aurait été conforme au principe d'IAS 7 selon lequel les flux de trésorerie résultant de transactions et d'autres événements qui entrent dans la détermination du résultat net devraient être classés dans les activités d'exploitation ;
  - (d) contrairement à l'approche proposée par l'IASB, elle n'aurait pas nécessité une modification de la définition des activités d'investissement pour inclure les intérêts et les dividendes reçus ;
  - (e) son application aurait été moins coûteuse pour les préparateurs des états financiers parce que :
    - (i) le classement de ces flux de trésorerie aurait été moins complexe que selon l'approche proposée par l'IASB,
    - (ii) pour de nombreuses entités, cette approche n'aurait entraîné aucun changement à la pratique existante.
- BC204 Toutefois, l'IASB a rejeté l'approche décrite au paragraphe BC193(b) parce que :
- (a) l'approche n'aurait pas été cohérente avec la définition proposée dans IAS 7 pour les activités de financement. La définition contenue dans IAS 7 englobe les intérêts versés, mais l'application de cette approche aurait pour effet que les intérêts versés seraient classés en flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation ;
  - (b) cette approche ne permettrait pas d'établir une concordance entre le résultat d'exploitation et la catégorie des flux de trésorerie d'exploitation du tableau des flux de trésorerie (voir paragraphe BC194). Par conséquent, la différence entre les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation et le résultat d'exploitation constituerait une mesure des charges d'exploitation moins bonne que la différence qui résulterait de l'application de l'approche proposée par l'IASB (voir paragraphe BC188(b)).

### **Classement des flux de trésorerie liés aux participations dans des entreprises associées et des coentreprises**

- BC205 L'IASB se propose d'exiger que les entités présentent la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées séparément de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises non intégrées, dans l'état du résultat net. Il se propose également d'exiger une distinction entre les entreprises associées et les coentreprises intégrées et non intégrées dans le tableau des flux de trésorerie, étant donné que le lien entre les produits et les charges et les flux de trésorerie correspondants est important pour de nombreux utilisateurs des états financiers.
- BC206 L'IASB propose que l'entité classe en flux de trésorerie liés aux activités d'investissement les flux de trésorerie découlant de l'acquisition et de la vente de participations dans des entreprises associées et des coentreprises, ce qui est conforme à la définition des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement qui figure dans IAS 7. L'IASB propose aussi que toutes les entités classent en flux de trésorerie liés aux activités d'investissement les dividendes reçus provenant d'entreprises associées et de coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, ce qui est conforme à la proposition visant à exiger que toutes les entités excluent la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises du sous-total correspondant au résultat d'exploitation dans l'état du résultat net (voir paragraphe BC83).
- BC207 L'IASB a examiné des approches différentes pour le classement des flux de trésorerie découlant de l'acquisition et de la vente d'entreprises associées et de coentreprises intégrées ainsi que des dividendes reçus provenant de ces dernières. Selon ces approches, les flux de trésorerie seraient présentés :
- (a) à titre d'activités d'exploitation, afin de tenir compte du point de vue de certaines parties prenantes selon lequel la catégorie exploitation représente mieux la nature de ces transactions ;
  - (b) dans une catégorie distincte du tableau des flux de trésorerie se rapprochant des activités d'exploitation, ce qui serait similaire à l'approche de l'IASB à l'égard des entreprises associées et des coentreprises intégrées dans l'état du résultat net.

- BC208 L'IASB a toutefois rejeté l'approche énoncée au paragraphe BC207(a) parce que le fait de classer ces flux de trésorerie dans la catégorie exploitation ne serait pas cohérent avec les définitions des flux de trésorerie d'investissement et d'exploitation qui se trouvent dans IAS 7. Cette approche serait également incompatible avec la proposition de l'IASB visant à exclure la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées du sous-total correspondant au résultat d'exploitation. De plus, l'IASB a rejeté l'approche énoncée au paragraphe BC207(b) parce qu'elle entraînerait la présentation des flux de trésorerie d'investissement, tels qu'ils sont définis dans IAS 7, en dehors de la catégorie investissement. Une nouvelle catégorie augmenterait également la complexité du tableau des flux de trésorerie.

## **IFRS 12 Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités**

- BC209 Comme il est mentionné au paragraphe BC79, l'IASB se propose d'exiger que les entités classent leurs participations dans des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence comme étant soit intégrées soit non intégrées aux activités principales de l'entité.
- BC210 Pour ce faire, l'IASB se propose de modifier IFRS 12 afin d'ajouter les définitions d'« entreprises associées et coentreprises intégrées » et d'« entreprises associées et coentreprises non intégrées ». Les définitions proposées reposent sur la définition proposée pour les produits et charges liés aux investissements. Cette approche a pour but de classer les produits et les charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises dans la catégorie investissement uniquement lorsqu'ils répondent à la définition de produits et charges liés aux investissements. De plus, cette approche est plus facile à appliquer et à comprendre qu'une approche impliquant l'élaboration de définitions des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées qui ne reposeraient pas sur des définitions existantes.
- BC211 L'IASB propose en outre d'ajouter un ensemble d'indicateurs pour aider l'entité à déterminer les entreprises associées et les coentreprises qui font partie intégrante de ses activités principales. Étant donné le large éventail de relations commerciales possibles entre une entité et l'une ou l'autre de ses entreprises associées ou de ses coentreprises, l'IASB a conclu qu'il n'était pas possible d'élaborer une liste exhaustive de critères pouvant englober tous les scénarios commerciaux possibles, raison pour laquelle il a plutôt proposé une liste d'indicateurs. Lors des délibérations de l'IASB, des préoccupations ont été exprimées quant à la question de savoir si, compte tenu de l'importance d'un classement uniforme des produits et des charges, les définitions et les indicateurs proposés seraient suffisants pour permettre à l'entité de distinguer de manière uniforme les entreprises associées et les coentreprises intégrées et non intégrées.
- BC212 L'IASB se propose également de modifier IFRS 12 pour exiger la présentation distincte des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées.
- BC213 Afin d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les jugements portés par l'entité, l'IASB se propose en outre d'exiger de l'entité qu'elle indique les jugements et hypothèses importants qu'elle a formulés pour évaluer si les entreprises associées et les coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence sont intégrées ou non, et qu'elle fournisse des informations sur tout changement dans le classement.

## **IAS 33 Résultat par action**

- BC214 L'IASB se propose de modifier IAS 33 afin de limiter le numérateur utilisé pour calculer le résultat ajusté par action aux sous-totaux présentés dans les normes IFRS ou à une mesure de la performance choisie par la direction qui est attribuable aux porteurs de titres de capitaux propres de l'entité mère.
- BC215 À l'heure actuelle, en application des dispositions d'IAS 33, le résultat ajusté par action pourrait être calculé en fonction de n'importe quelle composante de l'état ou des états de la performance financière. Il n'est pas nécessaire que le numérateur utilisé pour calculer le résultat ajusté par action soit un sous-total spécifié par les normes IFRS ou une mesure de la performance choisie par la direction. Comme le résultat ajusté par action entraîne moins d'obligations d'information qu'une mesure de la performance choisie par la direction, les utilisateurs des états financiers disposeraient de moins d'informations si l'entité décidait de présenter le résultat ajusté par action plutôt qu'une mesure de la performance choisie par la direction. Le fait de limiter le numérateur utilisé dans le résultat ajusté par action à un sous-total spécifié par les normes IFRS ou à une mesure de la performance choisie par la direction qui est attribuable aux porteurs de titres de capitaux propres de l'entité mère signifie que les utilisateurs devraient recevoir les mêmes informations sur le résultat ajusté par action que celles qu'ils reçoivent pour les mesures de la performance choisies par la direction.
- BC216 L'IASB a déterminé que le résultat ajusté par action qui se fonde sur des mesures de la performance choisies par la direction peut fournir des informations utiles aux utilisateurs des états financiers. Par conséquent, il se

propose d'indiquer que les mesures de la performance choisies par la direction peuvent être utilisées comme numérateur lorsque l'entité présente le résultat ajusté par action.

- BC217 L'IASB a examiné les répercussions de la proposition relative au résultat par action, dont il est question au paragraphe BC214, pour les entités auxquelles les textes légaux ou réglementaires locaux imposent de présenter un résultat ajusté par action. Si une telle entité en arrive à la conclusion que le numérateur utilisé dans la mesure du résultat par action exigée par les textes légaux ou réglementaires locaux répond à la définition d'une mesure de la performance choisie par la direction, il lui serait permis de présenter la mesure dans ses états financiers. Toutefois, si l'entité n'identifie pas le numérateur comme une mesure de la performance choisie par la direction, la mesure du résultat par action exigée par les textes légaux ou réglementaires locaux serait présentée uniquement en dehors des états financiers.
- BC218 L'IASB se propose également de spécifier que le résultat ajusté par action ne peut être présenté que dans les notes et qu'il ne peut pas l'être dans les états financiers de base. Afin que les utilisateurs des états financiers puissent comprendre les calculs du résultat ajusté par action, l'entité doit fournir des informations supplémentaires et des rapprochements avec les mesures présentées dans les états financiers de base. Ces informations supplémentaires et ces rapprochements ne peuvent être présentés que dans les notes. La présentation par voie de notes répond également aux préoccupations de certaines parties prenantes quant au fait qu'il ne faut pas accorder plus d'importance aux mesures de la performance ajustées qu'aux mesures spécifiées par les normes IFRS.

### **IAS 34 *Information financière intermédiaire***

- BC219 L'IASB se propose de modifier IAS 34 afin d'exiger la présentation d'informations sur les mesures de la performance choisies par la direction dans les notes des états financiers intermédiaires résumés de l'entité.
- BC220 Certains utilisateurs des états financiers ont demandé à ce que les informations sur les mesures de la performance choisies par la direction soient présentées dans les notes de tous les rapports financiers intermédiaires, y compris lorsque l'entité présente un jeu d'états financiers résumés. De telles informations permettraient aux utilisateurs de mieux comprendre les informations sur les mesures de la performance choisies par la direction qui ont été publiées en même temps que le rapport financier intermédiaire. Le fait d'imposer la fourniture d'informations sur les mesures de la performance choisies par la direction dans les rapports financiers intermédiaires procurerait aux utilisateurs des informations transparentes sur ces mesures et leur permettrait d'analyser tous les aspects de la performance de l'entité en temps opportun.
- BC221 De façon cohérente avec l'objectif des rapports financiers intermédiaires résumés, l'entité n'aurait pas à reproduire des informations déjà publiées sur les mesures de la performance choisies par la direction, par exemple des informations sur les raisons pour lesquelles la direction pense qu'une mesure de la performance choisie par la direction communique certains aspects de la performance de l'entité.
- BC222 En réponse aux préoccupations de certains préparateurs d'états financiers concernant les coûts liés à la préparation des informations sur les incidences, sur l'impôt sur le résultat et les participations ne donnant pas le contrôle, des rapprochements entre les mesures de la performance choisies par la direction et les sous-totaux spécifiés dans les normes IFRS, l'IASB a envisagé de ne pas exiger la présentation de ces informations dans les états financiers résumés. Toutefois, il a rejeté cette approche parce que l'omission de ces informations dans les états financiers résumés pourrait nuire à l'utilité des informations sur les mesures de la performance choisies par la direction. L'IASB a fait remarquer que les dispositions qu'il propose pour déterminer l'incidence fiscale des ajustements des mesures de la performance choisies par la direction devraient également réduire les coûts liés à la fourniture de ces informations (voir paragraphe BC178).
- BC223 L'IASB se propose aussi de modifier IAS 34 afin d'uniformiser la description des éléments inhabituels contenue dans cette norme avec la définition qu'il propose pour les produits et charges inhabituels.
- BC224 Certains utilisateurs des états financiers ont indiqué à l'IASB qu'ils souhaitaient que les informations soient présentées ou communiquées selon la méthode des charges par nature dans les états financiers résumés. L'IASB a décidé de ne pas proposer une telle disposition parce qu'elle serait incompatible avec l'objectif des états financiers résumés, qui est d'actualiser les informations fournies dans le jeu complet d'états financiers annuels le plus récent.
- BC225 L'IASB propose des dispositions relatives à la présentation de rubriques et de sous-totaux dans les états financiers résumés du ou des rapports financiers intermédiaires résumés pour l'exercice au cours duquel l'entité applique IFRS X [en projet] pour la première fois (voir paragraphe BC184).

## **IAS 8 Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs**

- BC226 IAS 1 comprend des dispositions relatives aux caractéristiques générales des états financiers ainsi que des dispositions générales en matière de présentation et d'informations à fournir. L'IASB se propose de déplacer d'IAS 1 à IAS 8 les paragraphes énonçant les caractéristiques générales des états financiers ainsi que certaines dispositions en matière d'informations à fournir, et de retirer IAS 1.
- BC227 L'IASB se propose de déplacer dans IAS 8, sans y apporter de changements, les paragraphes portant sur ce qui suit :
- (a) la définition de significatif (qui fait partie du paragraphe 7 d'IAS 1) ;
  - (b) les dispositions relatives à l'image fidèle et à la conformité aux normes IFRS (paragraphes 15 à 24 d'IAS 1) ;
  - (c) les dispositions relatives à la continuité de l'exploitation (paragraphes 25 et 26 d'IAS 1) ;
  - (d) les dispositions relatives à la méthode de la comptabilité d'engagement (paragraphes 27 et 28 d'IAS 1) ;
  - (e) les dispositions relatives aux informations à fournir sur les méthodes comptables et aux sources d'incertitude relative aux estimations (paragraphes 117 à 133 d'IAS 1).
- BC228 L'IASB a envisagé de conserver ces dispositions dans IAS 1 ou de les déplacer vers la norme IFRS X [en projet] sur la présentation et les informations à fournir, mais il a conclu qu'elles cadreraient mieux avec le contenu d'IAS 8.
- BC229 À la lumière des ajouts qu'il est proposé d'effectuer dans IAS 8, l'IASB se propose également de modifier IAS 8 :
- (a) pour changer le titre de la norme, qui deviendrait *Base d'établissement, méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* ;
  - (b) pour réviser les paragraphes sur l'objectif et le champ d'application.

## **IFRS 7 Instruments financiers : Informations à fournir**

- BC230 L'IASB se propose de déplacer les paragraphes 80A et 136A d'IAS 1 vers IFRS 7. Ces paragraphes énoncent les dispositions relatives aux informations à fournir sur les instruments remboursables au gré du porteur classés comme instruments de capitaux propres conformément aux paragraphes 16A et 16B ou 16C et 16D d'IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*. L'IASB a conclu que les obligations d'information spécifiques à un type d'instruments financiers cadreraient mieux dans une norme IFRS traitant d'autres instruments financiers que dans une norme générale portant sur la présentation et les informations à fournir.
- BC231 Comme les instruments de capitaux propres assujettis à ces obligations d'information sont actuellement hors du champ d'application d'IFRS 7, l'IASB propose également de modifier le champ d'application d'IFRS 7 afin de refléter le déplacement de ces paragraphes.

## **Incidences prévues des propositions**

---

- BC232 L'IASB s'est engagé à apprécier et à faire connaître les coûts probables de la mise en œuvre des nouvelles dispositions proposées, ainsi que les coûts d'application et avantages récurrents susceptibles de découler de ces dispositions (ces coûts et avantages sont désignés collectivement par le terme « effets »). C'est par la publication d'exposés-sondages en bonne et due forme, ainsi que par ses activités sur le terrain, ses travaux d'analyse et la consultation que l'IASB peut mieux saisir les effets probables des nouvelles dispositions proposées.
- BC233 Les paragraphes qui suivent traitent des effets probables des dispositions proposées, notamment :
- (a) un résumé de l'analyse des effets (voir paragraphes BC236 à BC247) ;
  - (b) les entités touchées par les propositions de l'IASB (voir paragraphes BC248 et BC249) ;
  - (c) les effets probables des propositions sur la qualité de l'information financière (voir paragraphes BC250 à BC277) ;
  - (d) les effets probables des propositions sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers (voir paragraphes BC279 et BC280) ;

- (e) les coûts probables des propositions (voir paragraphes BC281 à BC300) ;
- (f) les autres effets des propositions (y compris les effets probables sur la présentation de l'information par voie électronique, sur l'utilisation de mesures de la performance définies par la direction et sur les contrats et les ententes) (voir paragraphes BC301 à BC312).

BC234 L'analyse de ces effets est principalement qualitative, plutôt que quantitative. Il est probable que les coûts et les avantages initiaux et ultérieurs diffèrent selon les parties prenantes. La quantification des coûts et, surtout, des avantages constitue un processus à la fois subjectif et ardu. Il n'existe aucune technique suffisamment fiable et bien établie qui permettrait de quantifier les coûts ou les avantages dans le cadre d'une analyse de ce type. De plus, l'analyse porte sur les effets probables des dispositions proposées, plutôt que sur leurs effets réels, parce que ceux-ci ne peuvent être connus avant l'application. Les effets réels sont un aspect qui est pris en compte dans le suivi après mise en œuvre de l'IASB.

BC235 L'IASB a cherché à comprendre les effets potentiels de ses propositions tout au long de l'élaboration de l'exposé-sondage. Le projet et ses effets probables ont fait l'objet de discussions en 23 occasions avec les organes consultatifs et les groupes consultatifs permanents de l'IASB, notamment le Capital Markets Advisory Committee, le Global Preparers Forum, l'Emerging Economies Group et l'Accounting Standards Advisory Forum. Les répercussions des propositions sur la présentation de l'information par voie électronique ont été discutées avec l'IFRS Taxonomy Consultative Group. De plus, les membres et les permanents de l'IASB ont mené de vastes consultations auprès de parties prenantes externes, de février 2016 à juin 2019. Au-delà d'une centaine de rencontres de consultation ont ainsi été organisées avec les parties prenantes, dont plus de 50 avec les utilisateurs des états financiers. Les autres rencontres ont eu lieu avec des préparateurs d'états financiers, des universitaires, des normalisateurs régionaux, des autorités de réglementation et d'autres parties prenantes. L'IASB a également pris en compte les résultats :

- (a) d'une analyse des pratiques de présentation de l'information de 100 entités dans divers secteurs d'activité ;
- (b) d'un examen d'une sélection d'ouvrages et de rapports universitaires ainsi que d'indications publiées par d'autres organisations ;
- (c) d'une recherche sur les exigences réglementaires dans différents territoires de compétence concernant les mesures définies par la direction.

## Résumé de l'analyse des effets

### Quels sont les principaux changements attendus dans les états financiers ?

BC236 On s'attend à ce que les propositions de l'IASB entraînent des changements dans :

- (a) la présentation des sous-totaux dans l'état du résultat net ;
- (b) la présentation des informations sur les entreprises associées et les coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- (c) la ventilation des informations dans les états financiers, y compris les produits et charges inhabituels ;
- (d) les informations fournies sur les mesures de la performance définies par la direction ;
- (e) la présentation des informations dans le tableau des flux de trésorerie.

BC237 Le tableau 1 résume les effets attendus des propositions de l'IASB sur chacune des composantes des états financiers. On s'attend à ce que seules les propositions de l'IASB sur la ventilation des informations financières touchent l'état des variations des capitaux propres.

**Tableau 1 Résumé des effets attendus sur les états financiers**

Principales propositions	Effets probables sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers
<b>Effets attendus sur l'état du résultat net</b>	
Exigence de présentation de sous-totaux et de	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La présentation d'un sous-total correspondant au « résultat d'exploitation » constituerait une nouveauté pour certaines entités. De plus, bon nombre des entités qui présentent déjà une</li> </ul>

Principales propositions	Effets probables sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers
catégories définies dans l'état du résultat net	<p>mesure appelée « résultat d'exploitation » devraient changer la manière dont elles en font le calcul.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'établissement d'une distinction entre les entreprises associées et les coentreprises « intégrées » et « non intégrées » et la présentation d'un sous-total appelé « résultat d'exploitation et produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises intégrées » seraient des nouveautés pour la quasi-totalité des entités détenant des participations dans des entreprises associées et des coentreprises.</li> <li>• La catégorie investissement serait nouvelle pour la plupart des entités. Toutefois, on s'attend à ce que les entités qui font des investissements dans le cours de leurs activités principales, comme les banques et les assureurs, soient moins touchées par cette exigence.</li> <li>• La présentation d'une catégorie financement et d'un sous-total correspondant au « résultat net avant financement et impôt » serait une nouveauté pour la plupart des entités. Toutefois, les entités telles que les banques seront probablement exemptées de cette exigence. De plus, de nombreuses entités qui présentent déjà un tel sous-total à l'heure actuelle devraient changer la manière dont elles en font le calcul.</li> </ul>
Analyse des charges d'exploitation par nature ou par fonction	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certaines entités devraient changer la méthode qu'elles utilisent pour analyser les charges d'exploitation.</li> <li>• Certaines entités devraient cesser d'utiliser une approche hybride pour analyser les charges d'exploitation.</li> </ul>
<b>Effets attendus sur le tableau des flux de trésorerie</b>	
Point de départ de la méthode indirecte	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'utilisation du résultat d'exploitation comme point de départ de la méthode indirecte constituerait un changement pour la plupart des entités.</li> </ul>
Classement des intérêts et des dividendes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De nombreuses entités devraient changer le classement des intérêts reçus et des intérêts versés. Certaines entités devraient changer le classement des dividendes reçus. Pour ces entités, les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation changeraient.</li> <li>• Quelques entités devraient changer le classement des dividendes versés.</li> </ul>
<b>Effets attendus sur les notes</b>	
Produits et charges inhabituels	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La présentation d'informations sur les produits et charges inhabituels constituerait une nouveauté pour une multitude d'entités. Bon nombre des entités qui présentent déjà ces informations à l'heure actuelle devraient changer la manière dont elles identifient les produits et les charges inhabituels, et fournir des informations supplémentaires sur ces éléments.</li> </ul>
Mesures de la performance choisies par la direction	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certaines entités devraient inclure les mesures de la performance choisies par la direction dans les notes, plutôt qu'uniquement en dehors des états financiers.</li> <li>• La plupart des entités devraient fournir davantage d'informations sur leurs mesures de la performance choisies par la direction qu'elles ne le font actuellement, notamment un rapprochement ainsi que l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle pour chaque ajustement.</li> </ul>

Principales propositions	Effets probables sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certaines entités devraient fournir ces informations dans les états financiers, plutôt qu'uniquement en dehors des états financiers.</li> <li>• Certaines entités n'utilisent pas de mesures de la performance choisies par la direction telles qu'elles sont définies et ne seraient pas touchées par les propositions.</li> </ul>
Analyse des charges d'exploitation par nature ou par fonction	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bon nombre des entités qui présentent leur analyse principale des charges par fonction devraient fournir des informations supplémentaires dans les notes au sujet de la nature des charges d'exploitation.</li> </ul>
<b>Effets attendus sur le regroupement et la ventilation dans les états financiers</b>	
Rôle des états financiers de base et des notes, et regroupement et ventilation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• On s'attend à ce que de nombreuses entités changent le niveau de ventilation des éléments à la fois dans les états financiers de base et dans les notes.</li> </ul>

### Quels sont les avantages attendus pour les utilisateurs des états financiers ?

BC238 Les propositions de l'IASB fourniraient aux utilisateurs des états financiers de meilleures informations pour prendre des décisions économiques, en mettant l'accent sur l'amélioration des informations incluses dans l'état du résultat net. Plus particulièrement, les propositions visent à améliorer la manière dont les informations sont communiquées dans les états financiers et donc à améliorer la qualité de l'information financière :

- (a) en fournissant des informations supplémentaires pertinentes, en particulier au sujet de la performance financière ;
- (b) en améliorant la comparabilité entre les entités ;
- (c) en améliorant la transparence et la rigueur en matière de présentation de l'information au sujet de certaines mesures de la performance définies par la direction.

BC239 Plus précisément, les principaux avantages attendus sont les suivants :

- (a) fournir aux utilisateurs des états financiers des informations supplémentaires pertinentes au sujet de la performance de l'entité, y compris des informations concernant :
  - (i) les résultats de l'exploitation de l'entité, notamment ses activités principales, par le biais du sous-total correspondant au résultat d'exploitation, pour toutes les entités,
  - (ii) la performance de l'entité avant l'effet des décisions liées au financement, par le biais du sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt, pour la plupart des entités,
  - (iii) les rendements des investissements de l'entité, par le biais d'une présentation séparée dans la catégorie investissement, pour la plupart des entités,
  - (iv) la performance des investissements comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence, avec des informations séparées sur les investissements qui sont intégrés aux activités principales de l'entité et sur ceux qui ne le sont pas,
  - (v) les produits et charges inhabituels, ce qui aiderait les utilisateurs des états financiers à apprécier la persistance du résultat de l'entité et, par conséquent, à évaluer les flux de trésorerie futurs attendus,
  - (vi) les mesures de la performance choisies par la direction ;
- (b) fournir des informations supplémentaires pertinentes par le biais d'une meilleure ventilation, y compris la ventilation du total des charges d'exploitation par nature et la ventilation des « autres » soldes importants ;
- (c) permettre aux utilisateurs de trouver et de comparer des informations entre les entités et entre les périodes, y compris les informations décrites en (a) :

- (i) en définissant trois nouveaux sous-totaux dans l'état du résultat net,
  - (ii) en définissant les produits et les charges inhabituels,
  - (iii) en renforçant les dispositions relatives à la ventilation,
  - (iv) en supprimant les options relatives au classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes dans le tableau des flux de trésorerie,
  - (v) en exigeant un point de départ uniforme pour la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation ;
- (d) instaurer transparence et rigueur dans la présentation de certaines mesures de la performance définies par la direction. Les propositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction permettraient aux utilisateurs d'analyser et d'ajuster les informations spécifiques à l'entité concernant la performance. Les utilisateurs sauraient où trouver les informations sur les mesures de la performance définies par la direction et disposeraient d'informations plus complètes sur ces mesures, notamment en ce qui concerne la manière dont elles sont préparées et les raisons pour lesquelles elles le sont. En outre, les informations sur l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle de ces ajustements permettraient aux utilisateurs d'accepter ou de rejeter les ajustements et de calculer leur propre mesure du résultat ajusté par action.

### **Quels sont les coûts de mise en œuvre et d'application attendus ?**

- BC240 Les propositions de l'IASB ne toucheraient que les dispositions en matière de présentation et d'informations à fournir ; elles n'auraient aucune incidence sur les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation. Par conséquent, globalement, les propositions auraient probablement moins de répercussions importantes sur les systèmes pour les entités que des normes IFRS nouvelles ou modifiées qui touchent les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.
- BC241 Les coûts de mise en œuvre et d'application des dispositions proposées varieraient pour les entités parce que leurs pratiques sont actuellement différentes. Par exemple, les propositions de l'IASB pourraient être similaires aux pratiques actuelles de certaines entités en matière de présentation de l'information, ce qui engendrerait des coûts limités pour ces entités. En outre, certaines entités pourraient disposer de la plupart des informations requises par le biais de leurs systèmes existants et, de ce fait, ne devraient engager que des coûts limités.
- BC242 Selon les commentaires recueillis à ce jour dans le cadre des activités de consultation, les propositions dont la mise en œuvre pourrait être coûteuse dans des circonstances particulières comprennent les suivantes :
- (a) le classement des produits et des charges dans les catégories exploitation, investissement et financement dans l'état du résultat net ;
  - (b) la présentation d'une analyse du total des charges d'exploitation par nature, si l'entité qui présente son analyse des charges par fonction fournit actuellement des informations limitées sur la nature de ses charges ;
  - (c) l'identification de l'incidence fiscale et de l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle des ajustements apportés lors du calcul des mesures de la performance choisies par la direction ;
  - (d) l'exercice du jugement, par exemple pour identifier les entreprises associées et les coentreprises qui sont intégrées ou non intégrées ou pour identifier les produits et les charges inhabituels.
- BC243 L'IASB a proposé des approches simplifiées lorsqu'il s'est rendu compte que celle qui procurerait les informations les plus utiles aux utilisateurs des états financiers entraînerait des coûts supérieurs aux avantages. Par exemple, il propose des approches simplifiées pour le calcul de l'incidence fiscale des ajustements aux mesures de la performance choisies par la direction (voir paragraphe BC178) et pour l'affectation de certains produits et charges aux catégories comprises dans l'état du résultat net (voir paragraphe BC95). L'IASB propose également des dispositions simplifiées pour l'analyse des charges par nature (voir paragraphes BC109 à BC114). Dans le cas des propositions qui exigent l'exercice du jugement, il propose des modalités d'application pour faciliter le processus, par exemple relativement aux produits et charges inhabituels et aux définitions d'entreprises associées et de coentreprises intégrées et non intégrées.
- BC244 La plupart des coûts que devraient engager les entités seraient liés au traitement des changements nécessaires à la mise en œuvre des propositions, et certaines entités pourraient devoir ajuster leurs systèmes. Certaines des propositions, en particulier celles concernant les informations à fournir sur les produits et charges inhabituels et sur les mesures de la performance choisies par la direction, entraîneraient également des coûts de traitement récurrents.

- BC245 Les propositions entraîneraient également des coûts pour les utilisateurs des états financiers, principalement les coûts de mise en œuvre nécessaires pour adapter les modèles et les analyses à la nouvelle structure proposée des états financiers. L'IASB s'attend à ce que la mise en œuvre des propositions par les entités se traduise au bout du compte par une économie de coûts pour les utilisateurs, en permettant à ces derniers de consacrer moins de temps qu'ils ne le font actuellement à l'obtention des informations dont ils ont besoin pour leurs analyses.

### **Appréciation globale**

- BC246 L'IASB a conclu que les avantages liés aux améliorations attendues à l'information financière par suite des propositions contenues dans IFRS X [en projet] l'emportent sur les coûts attendus de mise en œuvre et d'application des propositions.
- BC247 Les paragraphes BC248 à BC312 analysent plus en détail les effets attendus des propositions de l'IASB.

### **Entités touchées par les propositions de l'IASB**

- BC248 IFRS X [en projet] s'appliquerait à toutes les entités qui préparent des états financiers conformément aux normes IFRS.
- BC249 L'ampleur des changements découlant des propositions varierait en fonction des pratiques actuelles des entités en matière de présentation et d'informations à fournir, ainsi que de la nature et de l'étendue de leurs activités. Comme il est expliqué au paragraphe BC240, les propositions n'affecteraient pas la comptabilisation et l'évaluation des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits ou des charges.

### **Effets probables des propositions sur la qualité de l'information financière**

- BC250 En évaluant en quoi les dispositions proposées sont susceptibles d'affecter la qualité de l'information financière, l'IASB a identifié les améliorations concernant :
- (a) la pertinence des informations sur la performance financière (voir paragraphes BC251 à BC264) ;
  - (b) la comparabilité des informations (voir paragraphes BC265 à BC274) ;
  - (c) la transparence des informations sur la performance financière (voir paragraphes BC275 à BC277).

### **Façon dont les propositions fourniraient des informations pertinentes sur la performance financière**

- BC251 Les propositions de l'IASB amèneraient les entités à fournir des informations supplémentaires pertinentes, principalement au sujet de la performance financière, ce qui englobe des informations sur :
- (a) les résultats de l'exploitation de l'entité, notamment ses activités principales, par le biais du sous-total correspondant au résultat d'exploitation, pour toutes les entités ;
  - (b) la performance de l'entité avant l'effet des décisions liées au financement, par le biais du sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt, pour la plupart des entités ;
  - (c) les rendements des investissements de l'entité, par le biais d'une présentation séparée dans la catégorie investissement, pour la plupart des entités ;
  - (d) la performance des investissements comptabilisés selon la méthode de la mise en équivalence, avec des informations séparées sur les investissements qui sont intégrés aux activités principales de l'entité et sur ceux qui ne le sont pas ;
  - (e) les produits et charges inhabituels, ce qui aiderait les utilisateurs des états financiers à apprécier la persistance du résultat de l'entité et, par conséquent, à évaluer les flux de trésorerie futurs attendus ;
  - (f) les produits, les charges, les actifs, les passifs et les capitaux propres, par le biais d'une meilleure ventilation, y compris la ventilation du total des charges d'exploitation par nature et la ventilation des « autres » soldes importants.
- BC252 Les commentaires recueillis auprès des utilisateurs des états financiers laissent entendre que les mesures de la performance définies par la direction qui sont actuellement utilisées par les entités pour communiquer avec les utilisateurs peuvent fournir des informations pertinentes. Toutefois, comme ces mesures sont définies par les entités et non par les normes IFRS, les propositions de l'IASB concernant les mesures de la performance choisies par la direction sont axées sur la transparence de ces mesures (voir paragraphes BC146 à BC148).

### *Résultat d'exploitation*

BC253 Le résultat d'exploitation fait partie des sous-totaux les plus couramment présentés dans les états financiers. Par exemple, parmi les 100 entités représentatives analysées par l'IASB (voir tableau A.1 dans l'annexe), 63 entités ont présenté la mesure appelée « résultat d'exploitation ». La majorité des utilisateurs des états financiers ayant répondu à un sondage mené par le CFA Institute souhaitaient que les normalisateurs définissent les principaux sous-totaux que les entités doivent présenter dans les états financiers de base, comme le résultat d'exploitation<sup>4</sup>. Des recherches effectuées sur les postes et les sous-totaux présentés par les entités de 46 pays ont montré que la pertinence pour l'évaluation la plus élevée se rapporte aux mesures situées au milieu du compte de résultat, par exemple le sous-total correspondant au résultat d'exploitation<sup>5</sup>. En exigeant que toutes les entités présentent un sous-total correspondant au résultat d'exploitation défini de manière uniforme, les propositions de l'IASB permettraient aux utilisateurs d'obtenir des informations pertinentes sur la performance financière de l'entité.

### *Résultat net avant financement et impôt*

BC254 Le BAI est une autre mesure de la performance largement utilisée qui vise à faire la distinction entre les activités génératrices de valeur de l'entité et sa distribution de valeur aux fournisseurs de capitaux et aux autorités fiscales. Une étude menée par Mazars en 2016 sur les sociétés de l'EURO STOXX 50 a montré que les 34 sociétés industrielles interrogées présentaient le BAI, généralement sous forme de sous-total dans l'état ou les états de la performance financière. Le BAI est couramment utilisé pour les analyses préliminaires et les analyses des ratios, ou comme point de départ des prévisions des flux de trésorerie<sup>6</sup>. Un sondage mené par le CFA Institute en 2016 auprès de 431 investisseurs a révélé que 45,9 % d'entre eux (pour la plupart des répondants acheteurs) utilisent le BAI dans leurs analyses<sup>7</sup>.

BC255 Bien que l'IASB se propose de définir le résultat net avant financement et impôt et d'en exiger la présentation à la place du BAI, pour les raisons expliquées au paragraphe BC47, il s'attend à ce que les utilisateurs des états financiers utilisent les sous-totaux proposés comme ils utilisent actuellement les sous-totaux (comme le BAI) qui visent à représenter la performance des entités avant financement et impôt et, en ce sens, ce sous-total fournira des informations pertinentes aux utilisateurs.

### *Catégorie investissement*

BC256 Les utilisateurs des états financiers ont indiqué à l'IASB qu'ils considéraient les produits et les charges découlant de certains éléments (par exemple, les produits tirés de certains placements) séparément de ceux qui reflètent les activités quotidiennes de l'entité (certains utilisateurs les qualifient d'éléments « non essentiels » ou « hors exploitation »). Les utilisateurs évaluent ces éléments selon des hypothèses d'évaluation différentes de celles qu'ils utilisent pour les éléments d'exploitation (sur le plan de la trésorerie, des risques et des profils de croissance). La proposition de l'IASB visant à exiger des informations distinctes sur les produits et les charges liés aux investissements contribuerait à garantir que ces informations sont définies et ventilées de manière uniforme par rapport aux activités d'exploitation, fournissant ainsi aux utilisateurs des informations pertinentes pour leurs analyses.

### *Entreprises associées et coentreprises intégrées et non intégrées*

BC257 Les propositions de l'IASB relativement à la présentation des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées devraient fournir aux utilisateurs des états financiers les informations nécessaires pour analyser les résultats des entreprises associées et des coentreprises dont les activités font partie intégrante des activités de l'entité, et pour faire la distinction entre ces résultats et les produits et les charges liés aux autres placements.

BC258 Les propositions visant à présenter séparément les résultats, les actifs et les flux de trésorerie provenant des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées devraient permettre aux entités de donner une image fidèle de la performance de leurs différentes activités.

<sup>4</sup> CFA Institute, *Bridging the Gap: Ensuring Effective Non-GAAP and Performance Reporting*, novembre 2016. Disponible [ici](#).

<sup>5</sup> Barton J., T. B. Hansen et G. Pownall, « Which Performance Measures Do Investors Around the World Value the Most—and Why? », *The Accounting Review*, vol. 85, n° 3, mai 2010, p. 753-789.

<sup>6</sup> Mazars, *The Use of Alternative Performance Measures in Financial Information: Current Practice of European Listed Companies*, au 30 juin 2016 et au 31 décembre 2015. Disponible [ici](#).

<sup>7</sup> CFA Institute, *Bridging the Gap: Ensuring Effective Non-GAAP and Performance Reporting*, novembre 2016.

*Produits et charges inhabituels*

- BC259 Les analystes estiment que les résultats sont de haute qualité s'ils sont soutenus par des flux de trésorerie d'exploitation, s'ils sont durables et répétitifs, s'ils reflètent la réalité économique, et s'ils reflètent des choix de présentation uniformes au fil du temps<sup>8</sup>. Autrement dit, les utilisateurs des états financiers cherchent à déterminer dans quelle mesure les résultats sont susceptibles de se reproduire. L'IASB s'attend à ce que la présentation, par voie de notes, des produits et des charges inhabituels fournisse des informations pertinentes aux utilisateurs, en les aidant à déterminer la mesure dans laquelle les produits et les charges présentés pour une période sont susceptibles de se reproduire pour les périodes futures.
- BC260 L'IASB propose que l'entité fournisse dans les notes une description narrative des transactions ou des autres événements qui donnent lieu à des produits et charges inhabituels dont on ne s'attend pas à ce qu'ils surviennent au cours de plusieurs exercices futurs. Comme la proposition exigerait la présentation de tous les produits et charges inhabituels, l'IASB s'attend à ce que cela permette aux utilisateurs des états financiers d'obtenir des informations exhaustives sur les produits et charges inhabituels, contribuant ainsi à donner une image fidèle de la performance de l'entité.

*Ventilation*

- BC261 Les utilisateurs des états financiers ont indiqué à l'IASB que le degré de regroupement des informations est parfois tel que des informations pertinentes sont omises.
- BC262 Afin d'aider les préparateurs des états financiers à fournir des informations pertinentes, l'IASB se propose de décrire les étapes et les éléments à prendre en considération pour déterminer les niveaux appropriés de regroupement et de ventilation. Il s'attend à ce que les propositions aident l'entité à identifier et à présenter les informations significatives, ce qui, par ricochet, fournirait aux utilisateurs des états financiers des informations pertinentes pour la prise de décisions économiques.
- BC263 L'IASB s'attend en outre à ce que les dispositions spécifiques proposées pour la ventilation des soldes importants qui sont constitués d'éléments non significatifs pris individuellement conduisent les entités à fournir davantage d'explications sur ce que ces éléments comprennent et à donner ainsi une image plus complète, et donc plus fidèle, de ces éléments.
- BC264 L'IASB a également constaté que nombre d'entités qui présentent l'analyse de leurs charges par fonction fournissent des informations supplémentaires limitées sur la nature de leurs charges par voie de notes. Les utilisateurs des états financiers ont indiqué à l'IASB que l'analyse des charges par nature leur semblait utile, mais qu'elle était parfois manquante ou incomplète. L'obligation faite aux entités qui présentent l'analyse de leurs charges d'exploitation par fonction de présenter une analyse du total des charges d'exploitation par nature fournirait aux utilisateurs des informations supplémentaires pertinentes qui sont nécessaires à leurs analyses.

**Façon dont les propositions amélioreraient la comparabilité***Comparabilité entre les entités*

- BC265 Les utilisateurs des états financiers ont indiqué à l'IASB que la structure et le contenu de l'état ou des états de la performance financière varient, même entre les entités qui exercent leurs activités dans le même secteur d'activité. Cette diversité a pour effet qu'il est difficile pour les utilisateurs de comparer la performance financière de différentes entités. Les utilisateurs ont mentionné à l'IASB qu'ils avaient besoin de sous-totaux comparables dans l'état ou les états de la performance financière aux fins des analyses préliminaires et des analyses des ratios et comme point de départ de leurs propres analyses. Ces utilisateurs ont fait observer que, bien que de nombreuses entités présentent déjà un ou plusieurs sous-totaux supplémentaires conformément au paragraphe 85 d'IAS 1, ceux-ci ne sont pas comparables parce que les entités présentent des sous-totaux différents ou calculent différemment des sous-totaux ayant une appellation similaire. En définissant certaines des mesures de la performance les plus pertinentes et en exigeant la présentation, les propositions permettraient aux utilisateurs de comparer différents aspects de la performance entre les entités ; par exemple :
- (a) le sous-total correspondant au résultat d'exploitation devrait permettre aux utilisateurs de comparer les résultats des activités principales d'entités du même secteur et d'entités de secteurs différents ;

<sup>8</sup> Brown L. D., A. C. Call, M. B. Clement et N. Y. Sharp, « Inside the "Black Box" of Sell-Side Financial Analysts », *Journal of Accounting Research*, vol. 53, n° 1, mars 2015, p. 1-47.

- (b) le sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt devrait permettre aux utilisateurs de comparer la performance des entités avant l'effet du financement.
- BC266 Les utilisateurs des états financiers ont également indiqué à l'IASB que les incohérences dans le classement des produits et des charges peuvent réduire la comparabilité. Par exemple, certaines entités incluent les charges d'intérêts liées à un passif net au titre des prestations définies dans la mesure appelée « résultat d'exploitation », tandis que d'autres les incluent dans les coûts de financement. Les propositions exigeraient un classement plus uniforme de ces produits et de ces charges, ce qui devrait améliorer la comparabilité. Un classement uniforme devrait également permettre aux utilisateurs d'ajuster plus facilement les montants présentés si le classement requis pour des produits ou des charges particuliers diffère des besoins de ces utilisateurs aux fins de leurs analyses.
- BC267 Une ventilation appropriée peut améliorer la comparabilité des informations qui sont à la disposition des utilisateurs des états financiers. Par exemple, des recherches universitaires indiquent que le manque de précision des dispositions en matière de ventilation de l'information financière a une incidence sur le contenu des états financiers et peut avoir un effet considérable sur la comparabilité des entités exerçant leurs activités dans des territoires de compétence différents<sup>9</sup>. Les propositions spécifiques de l'IASB concernant la ventilation (relativement aux sous-totaux et aux postes minimums), ainsi que les définitions, principes et dispositions proposés pour le regroupement et la ventilation, devraient permettre la fourniture d'informations qui amélioreront considérablement la capacité des utilisateurs à comparer les informations entre les entités et pour la même entité au fil du temps.
- BC268 Les utilisateurs des états financiers ont fait savoir à l'IASB que les informations sur les produits et les charges inhabituels sont utiles pour apprécier la persistance ou la viabilité de la performance financière de l'entité. Cependant, ils ont observé une variabilité dans la façon dont, à l'heure actuelle, les entités définissent les informations sur les produits et les charges inhabituels et les incluent dans les états financiers. L'IASB s'attend à ce que :
- (a) la définition proposée pour les produits et charges inhabituels et l'obligation proposée de présenter ces éléments dans les notes se traduisent par des informations plus comparables entre les entités, ce qui aiderait les utilisateurs dans le cadre de leurs analyses ;
- (b) l'obligation proposée de présenter les produits et charges inhabituels en un seul endroit dans les notes facilite la recherche et la comparaison de ces éléments par les utilisateurs.
- BC269 Comme il est indiqué au paragraphe BC111, le fait de disposer d'informations sur la nature des charges d'exploitation de toutes les entités permettrait aux utilisateurs des états financiers de comparer les intrants utilisés dans les activités, peu importe que l'entité présente une analyse des charges par nature ou par fonction dans son état du résultat net.
- BC270 L'IASB a observé une certaine diversité dans la pratique. En effet, les entités utilisent actuellement des points de départ différents pour la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, ce qui, selon les utilisateurs des états financiers, nuit aux comparaisons et aux analyses. L'IASB s'attend à ce que la proposition relative à l'utilisation du sous-total correspondant au résultat d'exploitation comme point de départ uniforme de la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation permette de remédier à la diversité des pratiques et, par conséquent, aide les utilisateurs à analyser et à comparer les flux de trésorerie d'exploitation des entités.
- BC271 Des recherches universitaires montrent que les options d'IAS 7 en matière de présentation entraînent une diversité dans la présentation des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes. Une étude portant sur 798 entités de 13 pays européens a révélé que 76 % de ces entités classaient les intérêts versés dans les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, que 60 % d'entre elles y classaient les intérêts reçus et que 50 % d'entre elles y classaient les dividendes reçus. La conclusion qui en a été tirée est qu'une telle diversité dans la présentation nuit à la comparabilité des flux de trésorerie d'exploitation qui sont présentés<sup>10</sup>. L'IASB a également observé une grande diversité dans la pratique en matière de présentation des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes (voir tableaux A.7.1 à A.7.4 dans l'annexe). De nombreux utilisateurs des états financiers ont indiqué à l'IASB qu'ils préféreraient ne pas avoir à passer autant de temps à rechercher des informations sur les flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes, et qu'ils souhaiteraient que ces informations deviennent plus comparables. Par conséquent, l'IASB propose de supprimer les diverses options offertes pour le classement des intérêts et des dividendes versés ou reçus dans le tableau des flux de trésorerie, et de prescrire un classement unique pour chacun de ces éléments.

<sup>9</sup> Libby R. et S. A. Emmett, « Earnings Presentation Effects on Manager Reporting Choices and Investor Decisions », *Accounting and Business Research*, vol. 44, n° 4, juillet 2014, p. 410-438.

<sup>10</sup> Gordon E. A., E. Henry, B. N. Jorgensen et C. L. Linthicum, « Flexibility in Cash-flow Classification Under IFRS: Determinants and Consequences », *Review of Accounting Studies*, vol. 22, n° 2, juin 2017, p. 839-872.

- BC272 L'IASB propose que l'entité soit tenue de présenter des postes supplémentaires minimums dans l'état de la situation financière pour le goodwill, les participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées (comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence) et les participations dans des entreprises associées et des coentreprises non intégrées (comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence). Les entités seraient également tenues de présenter séparément la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées et les flux de trésorerie liés aux participations dans ces entreprises associées et ces coentreprises dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, respectivement. Ces postes supplémentaires minimums devraient permettre de réduire la diversité dans les pratiques concernant l'emplacement et la ventilation de ces postes et, par conséquent, d'améliorer la comparabilité entre les entités.

### *Comparabilité d'une période à l'autre pour une entité individuelle*

- BC273 Les utilisateurs des états financiers ont exprimé des préoccupations quant au fait que le classement des produits et des charges inhabituels par les entités n'est pas uniforme au fil du temps. L'IASB s'attend à ce que la définition proposée pour les produits et les charges inhabituels ainsi que les dispositions connexes se traduisent par un classement plus uniforme des produits et des charges inhabituels. L'application de la définition proposée et des dispositions connexes procurerait donc aux utilisateurs des informations qu'ils pourraient comparer d'une période à l'autre pour une entité individuelle.
- BC274 Les utilisateurs des états financiers ont également fait part de leurs préoccupations quant au fait que les informations actuellement fournies par de nombreuses entités ne permettent pas toujours de comprendre comment et pourquoi le calcul des mesures de la performance définies par la direction a changé depuis une période de présentation de l'information financière précédente. L'IASB propose que les mesures de la performance choisies par la direction soient assujetties aux dispositions générales concernant l'uniformité de la présentation et du classement au fil du temps. En application de la proposition, si le mode de calcul des mesures de la performance choisies par la direction change, des explications suffisantes devraient être fournies pour aider les utilisateurs à comprendre les motifs et les incidences du changement. Ces explications, ainsi que le retraitement requis des informations comparatives, amélioreraient la comparabilité des informations d'une période à l'autre pour une entité individuelle.

### **Façon dont les propositions amélioreraient la transparence de la présentation des mesures de la performance définies par la direction**

- BC275 Comme il est indiqué au paragraphe BC252, les mesures de la performance définies par la direction peuvent fournir des informations pertinentes. Par exemple, un sondage du CFA Institute a démontré que les utilisateurs des états financiers trouvaient les mesures de la performance définies par la direction utiles à de nombreux égards, notamment comme facteur d'évaluation, comme indicateur de la qualité comptable et comme point de départ des analyses<sup>11</sup>. Les propositions de l'IASB sont axées sur l'amélioration de la transparence des mesures de la performance définies par la direction, permettant ainsi aux utilisateurs de mieux évaluer la pertinence.
- BC276 Les utilisateurs des états financiers ont indiqué :
- (a) que le calcul des mesures de la performance définies par la direction et les motifs pour lesquels ces mesures sont fournies manquent parfois de transparence ;
  - (b) que, lorsqu'elles sont fournies, ces informations sont souvent difficiles à trouver, car elles peuvent être dispersées dans différentes parties du rapport annuel ;
  - (c) que la qualité des informations fournies sur les mesures de la performance définies par la direction varie d'un territoire de compétence à l'autre, et dépend de la question de savoir si les mesures sont assujetties à des textes réglementaires ainsi que de la nature de ces textes réglementaires et de la rigueur avec laquelle ils sont appliqués. Par exemple, les informations fournies dans les états financiers n'indiquent pas toujours clairement en quoi ces mesures sont liées aux mesures définies dans les normes IFRS ;
  - (d) qu'ils n'ont souvent pas assez d'informations pour faire leurs propres ajustements lorsqu'ils sont en désaccord avec les éléments ajustés dans ces mesures ;
  - (e) qu'ils ne savent pas toujours que les informations sur les mesures de la performance définies par la direction qui sont fournies en dehors des états financiers ne sont généralement pas auditées.

<sup>11</sup> CFA Institute, *Investor Uses, Expectations, and Concerns on Non-GAAP Financial Measures*, septembre 2016. Disponible [ici](#).

BC277 L'IASB s'attend à ce que les propositions visant à définir les mesures de la performance choisies par la direction et à exiger la présentation d'informations sur ces mesures dans les états financiers accroissent la rigueur avec laquelle ces mesures sont utilisées (notamment en les incluant dans l'étendue de l'audit, dans certains territoires de compétence) et en améliorent la transparence. Plus particulièrement :

- (a) le fait d'exiger la présentation des informations sur les mesures de la performance choisies par la direction en un seul endroit, y compris le rapprochement avec le total ou le sous-total le plus directement comparable spécifié par les normes IFRS, devrait permettre aux utilisateurs des états financiers d'obtenir plus facilement des informations exhaustives sur ces mesures ;
- (b) le fait d'exiger la présentation des informations sur l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle des mesures de la performance choisies par la direction permettrait aux utilisateurs de changer le traitement de certains ajustements dans leur analyse des résultats s'ils sont en désaccord avec le traitement de ces ajustements.

BC278 Les propositions de l'IASB sont conformes aux conclusions d'un autre sondage mené par le CFA Institute, qui a révélé que les utilisateurs des états financiers étaient favorables à la présentation de mesures de la performance définies par la direction dans les états financiers<sup>12</sup>.

## Effets probables des propositions sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers

BC279 Les tableaux de la présente section résument l'effet attendu des propositions de l'IASB sur la manière dont les informations sont présentées dans les états financiers. L'IASB ne s'attend pas à ce que les propositions entraînent des changements importants dans l'état des variations des capitaux propres, à l'exception des changements découlant des dispositions proposées en matière de ventilation.

BC280 L'IASB a analysé un échantillon de 100 rapports annuels préparés en application des normes IFRS pour 2017-2018. Les résultats de cette analyse sont résumés dans l'annexe. Les tableaux ci-dessous comportent des renvois aux constatations, le cas échéant.

**Tableau 2 Effets attendus sur l'état ou les états de la performance financière**

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<b>Résultat d'exploitation</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le résultat d'exploitation n'est pas défini ou exigé par les normes IFRS.</li> <li>• De nombreuses entités présentent un sous-total appelé « résultat d'exploitation » dans l'état du résultat net (voir tableau A.1 dans l'annexe).</li> <li>• Ces sous-totaux ne sont pas comparables entre les entités, même au sein d'un même secteur (dans l'échantillon de 100 entités analysé par l'IASB, on trouve au moins 9 définitions différentes du résultat d'exploitation).</li> <li>• Dans certains cas, la manière dont les entités ont défini le résultat d'exploitation n'est pas claire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le résultat d'exploitation serait défini et exigé par les normes IFRS.</li> <li>• Toutes les entités présenteraient un sous-total correspondant au résultat d'exploitation. La présentation de ce sous-total constituerait une nouveauté pour certaines entités.</li> <li>• La définition proposée par l'IASB sera probablement différente des définitions utilisées par de nombreuses entités à l'heure actuelle. Par conséquent, le résultat d'exploitation des entités qui appliqueront les propositions de l'IASB pourrait être différent de celui qu'elles utilisent actuellement.</li> <li>• Des sous-totaux importants similaires à la marge brute, par exemple les produits d'intérêts nets pour les banques, peuvent continuer d'être présentés, au-dessus du résultat d'exploitation.</li> </ul>

<sup>12</sup> CFA Institute, *Bridging the Gap: Ensuring Effective Non-GAAP and Performance Reporting*, novembre 2016.

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<b>Produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 1 exige que la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises soit présentée comme un poste distinct, mais ne précise pas à quel endroit.</li> <li>• La plupart des entités présentent un seul poste et n'établissent aucune distinction entre les différents types d'entreprises associées et de coentreprises.</li> <li>• Diverses pratiques entourent le classement de ce poste : certaines entités l'incluent dans la mesure appelée « résultat d'exploitation », et d'autres le présentent au-dessous de cette mesure (voir tableau A.2 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toutes les entités classeraient les produits et les charges liés aux entreprises associées et aux coentreprises de la même manière dans les catégories de l'état du résultat net.</li> <li>• Le résultat d'exploitation exclurait la quote-part dans le résultat net de toutes les entreprises associées et coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, ce qui constituerait un changement pour certaines entités. Par conséquent, le résultat d'exploitation de ces entités changerait par suite de l'application des propositions de l'IASB.</li> <li>• L'établissement d'une distinction entre les entreprises associées et les coentreprises intégrées et non intégrées et la présentation du sous-total appelé « résultat d'exploitation et produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises intégrées » constitueraient des nouveautés pour la plupart des entités.</li> </ul>
<b>Catégorie investissement</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• À l'heure actuelle, les normes IFRS ne définissent pas les produits et charges liés aux investissements et n'en exigent pas la présentation.</li> <li>• Certaines entités incluent les produits et charges liés aux investissements dans la mesure appelée « résultat d'exploitation » (sous l'appellation « autres produits », par exemple), et d'autres les incluent dans une catégorie financement située sous la mesure appelée « résultat d'exploitation ». Peu d'entités présentent une catégorie investissement distincte.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La catégorie investissement serait exigée et définie par les normes IFRS.</li> <li>• La présentation d'une catégorie investissement distincte serait une nouveauté pour la plupart des entités.</li> <li>• Il se peut que des entités telles que les sociétés de placement soient moins touchées par cette proposition ou ne soient pas touchées du tout.</li> </ul>
<b>Catégorie financement et sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 1 exige que les charges financières soient présentées sous un poste distinct, mais les normes IFRS ne définissent pas les charges financières.</li> <li>• Certaines entités présentent un sous-total appelé « bénéfice avant intérêts et impôts » (ou BAI) (voir tableau A.3 dans l'annexe). Les banques et les assureurs présentent rarement un tel sous-total.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La catégorie financement et le sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt seraient définis et exigés par les normes IFRS.</li> <li>• La plupart des entités présenteraient un sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt. La présentation de ce sous-total serait une nouveauté pour de nombreuses entités.</li> <li>• La définition proposée par l'IASB pour ce sous-total diffère probablement des</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De tels sous-totaux et postes ne sont pas comparables entre les entités.</li> <li>• Le classement des intérêts nets liés à des passifs nets au titre des prestations définies donne couramment lieu à diverses pratiques (voir tableau A.4 dans l'annexe).</li> </ul>	<p>définitions actuellement utilisées par les entités.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Le poste charges financières serait remplacé par le poste charges liées aux activités de financement. On s'attend à ce que le contenu de ces postes soit globalement similaire, quoique des différences puissent exister.</li> <li>• Les charges nettes d'intérêts liées à des passifs nets au titre des prestations définies seraient classées dans la catégorie financement, ce qui constituerait un changement pour les entités qui les classent actuellement dans la mesure appelée « résultat d'exploitation ».</li> <li>• Certaines entités ayant comme activité principale l'octroi de financement à des clients ne présenteraient pas de sous-total correspondant au résultat net avant financement et impôt, ce qui serait conforme à la pratique actuelle, de sorte que cet aspect des propositions ne devrait avoir qu'un effet limité sur ces entités.</li> </ul>
<b>Analyse des charges d'exploitation par nature ou par fonction</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 1 exige des entités qu'elles choisissent une méthode d'analyse de leurs charges et leur permet de présenter leurs analyses dans l'état du résultat net ou par voie de notes. Lorsque l'entité présente son analyse par fonction, IAS 1 exige la fourniture d'informations supplémentaires par nature dans les notes.</li> <li>• La plupart des entités présentent leurs analyses des charges dans l'état du résultat net. De nombreuses entités présentent une analyse des charges par fonction, certaines présentent une analyse par nature et d'autres ont recours à une approche hybride (voir tableau A.5.1 dans l'annexe).</li> <li>• Les entités qui ne présentent pas d'analyse des charges par nature dans l'état du résultat net fournissent des informations supplémentaires par nature dans les notes, avec un niveau de détail variable. Seules certaines entités fournissent une analyse complète des charges par nature dans les notes (voir tableau A.5.2 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toutes les entités présenteraient l'analyse des charges d'exploitation dans l'état du résultat net, ce qui constituerait un changement pour un certain nombre d'entités.</li> <li>• Les entités devraient réévaluer la méthode à utiliser pour l'analyse des charges d'exploitation (par nature ou par fonction) selon ce qui est utile pour les utilisateurs des états financiers, en utilisant les facteurs proposés par l'IASB. Cela pourrait amener certaines entités à changer de méthode.</li> <li>• Il serait interdit de présenter une analyse des charges d'exploitation effectuée selon une méthode hybride dans l'état du résultat net. Les entités qui utilisent une méthode hybride devraient passer à l'approche unique requise.</li> <li>• Les entités qui présentent dans l'état du résultat net leurs analyses des charges d'exploitation par fonction devraient fournir dans les notes une analyse de leurs charges d'exploitation totales selon la méthode des charges par nature. Cela signifie que certaines entités qui ne présentent actuellement dans les notes que des informations limitées sur la nature de leurs charges devraient fournir davantage d'informations.</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<b>Postes minimums dans l'état du résultat net</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 1 exige que des postes minimums soient présentés dans l'état du résultat net, mais elle ne spécifie pas à quel endroit ils doivent l'être. Par exemple, l'entité est tenue de présenter : <ul style="list-style-type: none"> <li>• les produits d'intérêts calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif ;</li> <li>• les pertes de valeur établies selon la section 5.5 d'IFRS 9.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'entité peut avoir besoin de présenter un poste minimum dans plus d'une catégorie si le poste est composé de produits et de charges qui doivent être classés dans plus d'une catégorie.</li> </ul>
<b>Changement de nom des catégories des autres éléments du résultat global</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 1 exige la présentation de deux catégories dans les autres éléments du résultat global : <ul style="list-style-type: none"> <li>• les autres éléments du résultat global qui ne seront pas ultérieurement reclassés en résultat net ;</li> <li>• les autres éléments du résultat global qui seront ultérieurement reclassés en résultat net lorsque des conditions spécifiques seront remplies.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les deux catégories seraient renommées comme suit : <ul style="list-style-type: none"> <li>• réévaluations présentées hors résultat net de façon permanente ;</li> <li>• produits et charges à comptabiliser ultérieurement en résultat net lorsque certaines conditions seront remplies.</li> </ul> </li> <li>• Cette proposition modifierait la description, mais n'aurait aucune incidence sur les éléments présentés dans les autres éléments du résultat global ou sur le classement des autres éléments du résultat global entre les deux catégories.</li> </ul>

**Tableau 3 Effets attendus sur le tableau des flux de trésorerie**

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<b>Point de départ de la méthode indirecte</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 7 désigne le résultat net comme point de départ de la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation. Toutefois, les exemples illustratifs qui accompagnent IAS 7 utilisent le sous-total correspondant au résultat avant impôt comme point de départ.</li> <li>• Les entités utilisent différents points de départ pour la méthode indirecte,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les entités seraient tenues d'utiliser le résultat d'exploitation comme point de départ de la méthode indirecte, ce qui constituerait un changement pour de nombreuses entités.</li> <li>• Le rapprochement des flux de trésorerie pourrait être simplifié par la suppression de certains éléments de rapprochement que certaines entités présentent actuellement.</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<p>par exemple le résultat net, le résultat avant impôt ou le résultat d'exploitation (voir tableau A.6 dans l'annexe).</p>	
<b>Classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 7 offre diverses options pour le classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes.</li> <li>• Il existe une certaine diversité dans le classement de ces flux de trésorerie, qui sont classés comme flux de trésorerie d'exploitation, de financement ou d'investissement (voir tableaux A.7.1 à A.7.4 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les propositions aboutiraient à un classement plus uniforme des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes.</li> <li>• Du fait de l'application des propositions de l'IASB, les entités (à l'exception de celles dans le cas desquelles l'octroi de financement à des clients est une activité principale ou qui font des investissements dans le cours de leurs activités principales) seraient tenues de classer les intérêts et les dividendes reçus en flux de trésorerie d'investissement et les intérêts versés en flux de trésorerie de financement. Cela constituerait un changement pour les entités qui classent actuellement ces flux de trésorerie en flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation. Par conséquent, les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation présentés par ces entités seraient susceptibles de changer en raison de l'application des propositions de l'IASB.</li> <li>• Il se peut que des entités telles que les banques et les sociétés de placement soient moins touchées par cette proposition ou ne soient pas touchées du tout.</li> <li>• Peu d'entités auraient besoin de changer le classement des dividendes versés.</li> </ul>
<b>Flux de trésorerie liés aux participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 7 donne quelques exemples de flux de trésorerie qui surviennent entre l'entité et ses participations dans des entreprises associées et des coentreprises, mais ne fournit pas d'indications quant au classement de ces flux de trésorerie.</li> <li>• Les entités ne font généralement pas de distinction entre les différents types d'entreprises associées et de coentreprises dans le tableau des flux de trésorerie. Soixante-dix-sept des 100 entités de l'échantillon avaient des flux de trésorerie liés à des participations dans des entreprises associées et des coentreprises, et</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La présentation distincte des flux de trésorerie liés aux participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées constituerait une nouveauté pour la plupart des entités.</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
aucune d'entre elles ne faisait une telle distinction.	

**Tableau 4 Effets attendus sur l'état de la situation financière**

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<b>Présentation du goodwill</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 1 n'exige pas que le goodwill soit présenté séparément.</li> <li>De nombreuses entités présentent actuellement le goodwill sous un poste distinct dans l'état de la situation financière, et d'autres le présentent dans les notes (voir tableau A.8 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Les entités seraient tenues de présenter séparément le goodwill sous un poste dans l'état de la situation financière, ce qui constituerait un changement pour un certain nombre d'entités.</li> </ul>
<b>Présentation des participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 1 exige que les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence soient présentées comme un poste, mais pas que les entités établissent une distinction entre les entreprises associées et les coentreprises intégrées et non intégrées.</li> <li>Les entités ne font généralement pas une telle distinction dans l'état de la situation financière. Soixante-dix-sept des 100 entités de l'échantillon avaient des participations dans des entreprises associées et des coentreprises, et aucune d'entre elles ne faisait une telle distinction. Une entité avait fourni dans les notes des informations sur les montants des participations dans des entreprises associées et des coentreprises qui représentaient une extension de l'activité de l'entité, séparément des montants des participations dans des entreprises associées et des coentreprises qui ne représentaient pas une telle extension.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Les entités seraient tenues de présenter dans l'état de la situation financière les participations dans des entreprises associées et des coentreprises intégrées, séparément des participations dans des entreprises associées et des coentreprises non intégrées, ce qui constituerait un changement pour la plupart des entités.</li> </ul>

**Tableau 5 Effets attendus sur les notes**

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<b>Produits et charges inhabituels</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>IAS 1 ne définit pas les produits et charges inhabituels ni n'énonce de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Toutes les entités seraient tenues d'identifier les produits et charges</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<p>dispositions spécifiques concernant la fourniture d'informations à leur égard dans les notes.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Certaines entités présentent les éléments inhabituels ou ayant une appellation similaire (tels qu'ils sont définis par l'entité) dans l'état ou les états de la performance financière, ou fournissent des informations à leur sujet dans les notes. Nombre de ces entités présentent les éléments inhabituels comme des ajustements des mesures de la performance définies par la direction (voir tableau A.15 dans l'annexe).</li> <li>• Les éléments exclus des mesures de la performance définies par la direction sont généralement qualifiés d'éléments non récurrents, exceptionnels, spéciaux ou ponctuels.</li> <li>• La façon dont les entités présentent les informations sur les éléments inhabituels ou peu fréquents peut varier considérablement.</li> </ul>	<p>inhabituels, au sens de la définition proposée, et de fournir dans les notes des informations supplémentaires sur ces produits et charges, ce qui constituerait un changement pour de nombreuses entités.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dans le cas de certaines entités, les propositions entraîneraient un changement dans les éléments qu'elles décrivent actuellement comme étant non récurrents, peu fréquents ou inhabituels.</li> <li>• La présentation des produits et charges inhabituels dans une note séparée pourrait constituer un changement par rapport à la pratique actuelle, qui consiste à présenter les produits et charges inhabituels dans l'état ou les états de la performance financière.</li> </ul>
<b>Mesures de la performance choisies par la direction</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les normes IFRS ne contiennent aucune disposition spécifique concernant les mesures de la performance définies par la direction qui ne sont pas des sous-totaux présentés conformément au paragraphe 85 d'IAS 1 ou des mesures sectorielles.</li> <li>• De nombreuses entités fournissent des mesures de la performance définies par la direction telles que le résultat d'exploitation ajusté et le résultat net ajusté (voir tableau A.10 dans l'annexe).</li> <li>• Les entités utilisent de telles mesures dans les états financiers et dans d'autres communications avec les utilisateurs des états financiers (voir tableau A.11 dans l'annexe).</li> <li>• Certaines entités présentent ces mesures comme sous-total dans l'état du résultat net ; quelques entités utilisent une approche en colonnes pour présenter ces mesures (voir tableau A.11 dans l'annexe).</li> <li>• Dans le calcul de leurs mesures de la performance définies par la direction, les entités ajustent généralement des éléments tels que les coûts de restructuration avec les gains ou les pertes sur cession et les coûts liés à</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les entités seraient tenues d'inclure dans les notes les mesures qu'elles identifient comme répondant à la définition des mesures de la performance choisies par la direction. Il s'agirait d'un changement pour les entités qui incluent actuellement ces mesures dans des communications autres que les états financiers.</li> <li>• Il ne serait pas permis aux entités de présenter des mesures de la performance choisies par la direction au moyen de colonnes dans le ou les états de la performance financière, ce qui constituerait un changement pour certaines entités, en particulier celles exerçant leurs activités dans des territoires de compétence où l'utilisation de colonnes est courante.</li> <li>• Les propositions relatives aux sous-totaux et à la ventilation empêcheraient les entités de présenter certaines mesures de la performance définies par la direction dans l'état ou les états de la performance financière, ce qui pourrait constituer un changement pour certaines entités.</li> <li>• L'ajout de sous-totaux nouvellement définis dans les normes IFRS pourrait réduire l'utilisation de certaines mesures de la performance définies par la</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<p>l'acquisition (voir tableau A.13 dans l'annexe).</p>	<p>direction, une fois que les sous-totaux en question auront été mis en place.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De nombreuses entités effectuent un rapprochement entre ces mesures et des mesures spécifiées par les normes IFRS, et appliquent les exigences réglementaires en vigueur dans le territoire de compétence dont elles relèvent.</li> <li>• Quelques entités indiquent l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle pour chaque élément de rapprochement (voir tableau A.12 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les entités qui utilisent des mesures de la performance choisies par la direction seraient tenues d'inclure une note sur ces mesures dans les états financiers. Comme la plupart des entités ne présentent actuellement pas de note sur les mesures de la performance définies par la direction, la fourniture d'une telle note constituerait un changement pour elles. S'agissant des entités qui fournissent une telle note, il est probable que le contenu de ladite note soit amené à changer.</li> <li>• Les entités seraient tenues de fournir, dans les notes, un rapprochement entre leurs mesures de la performance choisies par la direction et le total ou le sous-total spécifié par les normes IFRS le plus directement comparable. De nombreuses entités fournissent déjà de tels rapprochements, bien qu'elles ne le fassent parfois qu'en dehors des états financiers.</li> <li>• Le rapprochement fourni est susceptible de changer en raison des dispositions relatives aux rapprochements avec le total ou le sous-total spécifié par les normes IFRS le plus directement comparable (y compris les sous-totaux nouvellement proposés).</li> <li>• Dans le cas de nombreuses entités, la présentation de l'incidence fiscale et de l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle pour chaque élément de rapprochement constituerait une nouveauté. Certaines entités devraient procéder à la ventilation des informations sur l'impôt et sur les participations ne donnant pas le contrôle qu'elles fournissent actuellement en les regroupant.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• À l'heure actuelle, les normes IFRS ne définissent pas le BAIIA et n'en exigent pas la présentation.</li> <li>• De nombreuses entités utilisent le BAIIA dans leurs états financiers ou dans d'autres communications avec les utilisateurs des états financiers (voir tableau A.9 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si l'entité identifie le BAIIA comme une mesure de la performance choisie par la direction, elle devra fournir dans les notes les informations exigées sur les mesures de la performance choisies par la direction, y compris en ce qui concerne les rapprochements.</li> <li>• Toutefois, si l'entité présente dans les notes une mesure qui est calculée comme le résultat d'exploitation avant amortissement, cette mesure ne serait pas considérée comme une mesure de la</li> </ul>

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
	performance choisie par la direction, et la fourniture des informations sur les mesures de la performance choisies par la direction ne serait pas requise.
<b>Résultat ajusté par action</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 33 impose aux entités de présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action.</li> <li>• Outre le résultat de base par action et le résultat dilué par action, il est permis à l'entité de fournir des montants par action en utilisant une composante présentée dans l'état ou les états de la performance financière, autre que l'une de celles imposées par IAS 33. Les entités sont tenues de fournir un rapprochement entre le numérateur et un poste de l'état ou des états de la performance financière.</li> <li>• Parmi les entités qui présentent des mesures de la performance définies par la direction, nombreuses sont celles qui fournissent le résultat ajusté par action.</li> <li>• Les entités qui présentent le résultat ajusté par action le calculent généralement au moyen de numérateurs basés sur des mesures de la performance définies par la direction (voir tableau A.14.2 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il demeurerait permis à l'entité de présenter dans les notes, outre le résultat de base par action et le résultat dilué par action, des mesures de la performance par action utilisant un numérateur différent de celui imposé par IAS 33.</li> <li>• Toutefois, de tels numérateurs se limiteraient aux montants basés sur un sous-total ou un total spécifié par les normes IFRS ou aux mesures de la performance choisies par la direction. Par conséquent, les contraintes et les obligations d'information qui s'appliqueraient au résultat ajusté par action seraient les mêmes que celles qui s'appliquent aux mesures de la performance choisies par la direction.</li> <li>• Certaines entités qui présentent actuellement un résultat ajusté par action calculé au moyen d'un numérateur ne correspondant pas à une mesure de la performance choisie par la direction devraient modifier les informations qu'elles fournissent.</li> </ul>

**Tableau 6 Effets attendus sur le regroupement et la ventilation dans les états financiers de base et les notes**

Situation actuelle	Effets probables des propositions sur la façon dont les informations sont présentées
<ul style="list-style-type: none"> <li>• IAS 1 exige la présentation séparée de chaque catégorie significative d'éléments similaires et des éléments significatifs de nature ou de fonction dissemblables.</li> <li>• Les informations fournies par certains postes sont parfois trop globales pour être utiles aux utilisateurs des états financiers. Par exemple, certaines entités présentent des catégories « autres » dans les états financiers de base, sans effectuer de ventilation supplémentaire (voir tableaux A.16.1 et A.16.2 dans l'annexe).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certaines entités seraient tenues d'apporter des changements à la ventilation de groupes d'éléments dans les états financiers, notamment en procédant à une ventilation supplémentaire pour des groupes d'éléments actuellement désignés comme « autres ».</li> </ul>

## Coûts probables des propositions

- BC281 Comme il est mentionné au paragraphe BC240, les propositions n'ont aucune incidence sur la comptabilisation et l'évaluation. Par conséquent, l'IASB s'attend à ce que les propositions soient moins susceptibles de toucher les systèmes et aient moins de répercussions sur les processus des entités que des normes IFRS nouvelles ou modifiées qui ont une incidence sur les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation. L'IASB s'attend donc à ce que la mise en œuvre des propositions soit moins coûteuse, comparativement à des changements qui touchent les dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.
- BC282 Cependant, toutes les entités engageraient certains coûts pour mettre en œuvre et appliquer les dispositions proposées. Ces coûts varieraient en fonction des pratiques actuelles de l'entité en matière de présentation de l'information ainsi que du type d'activités qu'elle exerce et de la variété de ces activités. Dans le cas de certaines entités, les dispositions proposées seraient similaires à leurs pratiques actuelles en matière de présentation de l'information, et leurs coûts de mise en œuvre ne devraient donc pas être importants. L'IASB s'attend à ce que :
- (a) la majeure partie des coûts engagés par les préparateurs d'états financiers aux fins de la mise en œuvre des dispositions proposées soient liés :
    - (i) aux changements dans les processus et aux changements éventuels dans les systèmes que la mise en œuvre des dispositions entraînerait (voir paragraphes BC284 à BC295),
    - (ii) à la formation du personnel et à la mise à jour des procédures internes, ainsi qu'à la communication aux parties externes des changements dans les informations présentées (voir paragraphe BC296) ;
  - (b) certaines des dispositions proposées entraînent également des coûts permanents, plus particulièrement en ce qui concerne les processus nécessaires à la préparation des informations proposées sur les mesures de la performance choisies par la direction et sur les produits et charges inhabituels (voir paragraphe BC297).
- BC283 D'autres parties prenantes engageraient également certains coûts relativement aux propositions, comme il est indiqué aux paragraphes BC298 et BC299.

## Coûts de mise en œuvre pour les préparateurs des états financiers

- BC284 L'IASB s'attend à ce que les coûts de mise en œuvre découlent principalement des dispositions proposées en ce qui concerne :
- (a) le classement des produits et des charges dans les catégories exploitation, investissement et financement dans l'état du résultat net ;
  - (b) l'identification des entreprises associées et des coentreprises intégrées et non intégrées ;
  - (c) l'identification des produits et charges inhabituels ;
  - (d) l'application des dispositions relatives à la ventilation ;
  - (e) l'analyse du total des charges d'exploitation par nature, lorsque les entités présentent leur analyse principale des charges par fonction ;
  - (f) l'identification des mesures de la performance choisies par la direction et la fourniture d'informations dans les notes à leur sujet, y compris l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle en ce qui a trait aux ajustements apportés au calcul des mesures de la performance choisies par la direction.

### *Catégories exploitation, investissement et financement*

- BC285 Les entités sont susceptibles de devoir changer leurs processus internes et éventuellement adapter leurs systèmes comptables pour classer leurs produits et leurs charges dans les catégories proposées dans l'état du résultat net. Les coûts liés à ces changements peuvent être plus élevés pour les entités qui :
- (a) exercent plus d'une activité, notamment l'octroi de financement à des clients ou la réalisation d'investissements. Il se peut que ces entités doivent avoir recours au jugement pour déterminer si l'octroi de financement à des clients ou la réalisation d'investissements constituent leurs activités principales (ou si elles font des investissements dans le cours de leurs activités principales). Il se peut également que ces entités doivent engager des coûts pour classer les produits et les charges dans les catégories exploitation, investissement et financement. Par exemple, certaines entités

peuvent engager des coûts lorsqu'elles affectent les charges liées aux activités de financement entre les charges qui se rattachent à l'octroi de financement à des clients et celles qui ne s'y rattachent pas (ces entités pourraient cependant choisir de classer toutes ces charges dans la catégorie exploitation, comme il est mentionné au paragraphe BC300(a)) ;

- (b) disposent d'une fonction centralisée de trésorerie pour gérer les activités de financement et les risques. Par exemple, ces entités pourraient engager des coûts supplémentaires pour classer les écarts de change et les dérivés dans les catégories de l'état du résultat net.

BC286 Toutefois, l'IASB a fait remarquer que le classement est susceptible d'être moins coûteux pour certaines entités, notamment celles :

- (a) qui exercent une seule activité principale ;
- (b) qui n'ont pas comme activité principale l'octroi de financement à des clients et qui ne font pas d'investissements dans le cours de leurs activités principales ;
- (c) dont l'une des activités principales est l'octroi de financement à des clients et qui ont choisi la méthode comptable consistant à classer tous les produits et charges liés au financement dans la catégorie exploitation.

### *Entreprises associées et coentreprises intégrées et non intégrées*

BC287 Les entités sont susceptibles d'engager des coûts pour mettre en œuvre la proposition relative à l'identification des entreprises associées et des coentreprises intégrées et pour présenter le sous-total appelé « résultat d'exploitation et produits et charges liés aux entreprises associées et coentreprises intégrées ». Les entités devraient établir des processus pour faire la distinction entre les entreprises associées et les coentreprises intégrées et non intégrées, et elles devraient également porter des jugements. Pour aider l'entité à distinguer les entreprises associées et les coentreprises qui sont intégrées de celles qui sont non intégrées, l'IASB propose une liste non exhaustive d'indicateurs.

### *Produits et charges inhabituels*

BC288 Les entités sont susceptibles d'engager des coûts pour mettre en œuvre la proposition relative à l'obligation de présenter les produits et les charges inhabituels dans les notes. Des processus devront être établis et l'exercice du jugement sera nécessaire pour identifier les produits et les charges inhabituels. Certaines entités fournissent déjà des informations similaires et ont établi des processus pour identifier les éléments inhabituels ; leurs coûts comprendraient les ajustements des processus nécessaires pour appliquer la définition des produits et charges inhabituels proposée par l'IASB.

### *Analyse du total des charges d'exploitation par nature lorsque l'analyse principale des charges est présentée par fonction*

BC289 La proposition relative à la ventilation du total des charges d'exploitation par nature lorsque l'analyse principale des charges d'exploitation est présentée par fonction dans l'état du résultat net pourrait être coûteuse à mettre en œuvre pour les entités qui ne fournissent actuellement que des informations limitées sur la nature de leurs charges d'exploitation. Ces entités pourraient devoir ajuster leurs systèmes comptables pour leur permettre d'obtenir des informations plus détaillées sur la nature des intrants utilisés, par exemple les matières premières utilisées. Comme il est indiqué au paragraphe BC112, afin que les entités n'aient pas à décomposer les affectations de coûts, par exemple les montants affectés au coût des ventes, l'IASB propose d'exiger une analyse par nature du total des charges d'exploitation, plutôt qu'une analyse des charges d'exploitation par nature pour chaque élément de charges fonctionnel présenté.

### *Informations fournies par voie de notes sur les mesures de la performance choisies par la direction*

BC290 Les entités qui n'utilisent pas des mesures de la performance définies par la direction dans leurs communications n'auraient pas de mesures de la performance choisies par la direction et n'engageraient donc aucun coût relativement aux propositions de l'IASB concernant ces mesures. En outre, si l'entité utilisait des mesures qui ne sont pas des mesures de la performance choisies par la direction telles qu'elles sont définies dans les propositions, elle n'engagerait pas de coûts relativement à ces aspects des propositions.

BC291 On s'attend à ce que les entités qui utilisent des mesures répondant à la définition des mesures de la performance choisies par la direction dans leurs communications engagent des coûts pour la mise en œuvre

des propositions de l'IASB. Ces coûts varieront. De nombreuses entités qui utilisent des mesures de la performance définies par la direction dans leurs communications fournissent un rapprochement entre ces mesures et les sous-totaux ou les totaux spécifiés par les normes IFRS, ainsi que certaines des informations connexes proposées par l'IASB pour les mesures de la performance choisies par la direction, par voie de notes. Dans le cas des entités qui fournissent actuellement ces informations, les coûts différentiels liés à leur inclusion dans les états financiers seront probablement limités.

- BC292 Peu d'entités fournissent actuellement des informations sur l'incidence fiscale et l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle des ajustements des mesures de la performance choisies par la direction. La plupart des entités qui fournissent des informations de nature fiscale relativement aux mesures de la performance définies par la direction le font en les regroupant. Par conséquent, la disposition proposée relativement à la présentation par voie de notes de l'incidence fiscale et de l'effet sur les participations ne donnant pas le contrôle des ajustements apportés au calcul des mesures de la performance choisies par la direction entraînerait des coûts pour de nombreuses entités. Il pourrait être difficile de déterminer l'incidence fiscale lorsque l'entité possède des filiales dans de nombreux territoires de compétence. En vue d'alléger ces coûts, l'IASB propose une approche simplifiée pour le calcul de l'incidence fiscale (voir paragraphe BC300(c)).

### *Autres coûts*

- BC293 L'IASB s'attend à ce que les dispositions générales et les principes proposés en matière de regroupement et de ventilation entraînent des coûts différentiels pour la plupart des entités. Dans le cas de certaines entités, les coûts se résumeraient à ceux de la mise en œuvre d'un processus visant à garantir que leur ventilation est conforme aux dispositions proposées. Dans le cas d'autres entités, des coûts supplémentaires pourraient être engagés pour appliquer les dispositions, par exemple pour ventiler certains soldes décrits comme « autres ».
- BC294 L'IASB s'attend à ce que, une fois que l'entité aura élaboré des processus pour classer les produits et les charges dans les catégories proposées, les coûts de mise en œuvre des propositions relatives aux sous-totaux soient limités. Les propositions visant la présentation de nouveaux sous-totaux et postes exigeraient que les entités qui présentent leurs états financiers par voie électronique, par exemple en utilisant la taxonomie IFRS, « réétiquettent » leurs états financiers pour tenir compte de ces sous-totaux et postes connexes. Le réétiquetage peut être un exercice ponctuel important.
- BC295 L'IASB s'attend à ce que la proposition visant à exiger l'utilisation du résultat d'exploitation comme point de départ uniforme de la méthode indirecte de présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation ainsi que les propositions relatives au classement des flux de trésorerie liés aux intérêts et aux dividendes ne soient pas coûteuses à mettre en œuvre. Les entités disposeraient déjà des informations nécessaires à la mise en œuvre de ces changements.

### *Formation et communication*

- BC296 L'IASB s'attend à ce que les entités engagent des coûts pour la formation de leur personnel et la mise à jour de leurs procédures internes. La formation serait nécessaire notamment pour que le personnel soit en mesure de déterminer si les entreprises associées et les coentreprises sont intégrées ou non intégrées et si les produits et les charges sont inhabituels, et de classer les produits et les charges dans les catégories exploitation, investissement et financement. L'IASB s'attend également à ce que les entités engagent des coûts pour communiquer les changements apportés aux informations qu'elles présentent aux parties externes (par exemple, les investisseurs et les prêteurs). Ces coûts devraient être engagés au début de la mise en œuvre des propositions.

### **Coûts permanents pour les préparateurs des états financiers**

- BC297 L'IASB s'attend à ce que la plupart des coûts liés aux propositions soient des coûts de mise en œuvre non récurrents. Toutefois, il y aurait également des coûts permanents qui se rattacheraient aux propositions nécessitant l'exercice du jugement et l'exécution de processus aux fins de l'application des dispositions, notamment en ce qui concerne :
- (a) l'identification des produits et charges inhabituels ;
  - (b) la fourniture d'informations relatives aux mesures de la performance choisies par la direction, en particulier le calcul de l'incidence fiscale sur les ajustements apportés au calcul des mesures de la performance choisies par la direction ;
  - (c) l'application des dispositions relatives à la ventilation ;
  - (d) le classement des produits et des charges dans les catégories de l'état du résultat net par suite d'un regroupement d'entreprises ou d'un autre changement majeur dans l'entreprise.

## Coûts pour les utilisateurs des états financiers

BC298 L'IASB s'attend à ce que les utilisateurs des états financiers engagent des coûts par suite de ses propositions. Toutefois, il s'agirait principalement des coûts de mise en œuvre initiale nécessaires pour adapter leurs modèles et leurs méthodes d'analyse à la nouvelle structure des états financiers et aux informations supplémentaires fournies. L'IASB s'attend à ce que ses propositions permettent en définitive aux utilisateurs de réaliser des économies en leur fournissant plus directement les informations dont ils ont besoin aux fins de leurs analyses.

## Coûts pour les autorités de réglementation

BC299 Dans plusieurs territoires de compétence, certains des montants présentés conformément aux normes IFRS appuient des objectifs réglementaires tels que les dispositions prudentielles. Par conséquent, les changements proposés en matière de présentation et d'informations à fournir pourraient avoir une incidence sur le traitement réglementaire de certains éléments, dans le cas de certaines entités. Les autorités de réglementation utilisent des cadres différents selon les territoires de compétence, et les effets attendus y seraient différents. L'IASB s'attend à ce que les autorités de réglementation puissent être amenées à engager des coûts relativement aux dispositions proposées. En effet, elles pourraient devoir prendre en compte l'effet des changements ainsi proposés en matière de présentation et d'informations à fournir sur les exigences qu'elles imposent. Les coûts associés varieraient d'un territoire de compétence à l'autre en fonction des exigences locales. Cependant, comme les propositions de l'IASB ne touchent pas la comptabilisation et l'évaluation, celui-ci ne s'attend pas à ce qu'elles aient une incidence importante sur les exigences réglementaires, mais plutôt à ce qu'elles aient des effets limités sur les coûts pour les autorités de réglementation.

## Allègement des coûts

BC300 L'IASB ne propose pas d'exemptions spécifiques visant à alléger les coûts d'application. Cependant, les propositions comprennent les mesures de simplification et d'allègement qui suivent :

- (a) si l'octroi de financement à des clients est une activité principale de l'entité et que celle-ci a plusieurs activités principales, elle peut choisir de classer dans la catégorie exploitation tous les produits et les charges liés aux activités de financement ainsi que tous les produits et les charges liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie, plutôt que seulement les produits et les charges liés aux activités de financement ainsi que ceux liés à la trésorerie et aux équivalents de trésorerie qui se rattachent à l'octroi de financement à des clients ;
- (b) dans le cas des dérivés non désignés comme instruments de couverture conformément à IFRS 9, l'entité pourrait classer tous les profits et les pertes sur ces dérivés dans la catégorie investissement si elle en venait à la conclusion que leur classement dans trois catégories dans l'état du résultat net, sur la base de ses activités de gestion des risques, entraînerait un coût ou un effort excessif ;
- (c) l'entité déterminerait l'incidence fiscale pour chaque élément indiqué dans le rapprochement entre la mesure de la performance choisie par la direction et le sous-total ou le total spécifié par les normes IFRS le plus directement comparable, sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et de l'impôt différé de l'entité dans le ou les territoires de compétence concernés.

## Autres effets des propositions

### Comment les propositions permettraient d'améliorer la qualité de l'information financière présentée par voie électronique

BC301 Les utilisateurs des états financiers exigent des données électroniques qui sont :

- (a) comparables entre les entités et au fil du temps ;
- (b) propres à l'entité ;
- (c) présentées dans un format convivial ;
- (d) accessibles de manière permanente ;
- (e) exemptes d'erreurs<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Selon l'IASB, rien n'indique que les propositions auraient une incidence importante sur le nombre d'erreurs.

- BC302 Cependant, les données électroniques présentées ne répondent pas toujours aux critères énoncés au paragraphe BC301. Il en résulte que peu d'utilisateurs des états financiers utilisent directement les données électroniques. Bon nombre d'entre eux s'appuient plutôt sur des services fournis contre rémunération par des agents de transmission de l'information, comme les agrégateurs de données, qui s'occupent de nettoyer, de compléter, de regrouper et de standardiser les données étiquetées.
- BC303 L'IASB s'attend à ce que les propositions contenues dans IFRS X [en projet] contribuent à l'amélioration de la qualité des données électroniques. Le tableau 7 présente une analyse des effets attendus de chaque proposition.

**Tableau 7 Résumé des effets sur la qualité des données électroniques**

Exigence des utilisateurs	Situation actuelle	Effets probables des propositions contenues dans IFRS X [en projet]
Données comparables entre les entités et au fil du temps	<p>En raison de la diversité des pratiques en matière de présentation de l'information financière, les entités :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• étiquettent des données comparables de différentes manières ;</li> <li>• étiquettent des données non comparables de la même manière.</li> </ul> <p>Les utilisateurs des états financiers pourraient supposer que des informations étiquetées selon la même taxonomie IFRS sont comparables entre les entités, alors qu'elles ne le sont pas.</p>	<p>La nouvelle structure proposée pour l'état du résultat net et les exemples illustratifs permettraient de réduire la diversité dans les pratiques en matière de présentation de l'information financière, ce qui permettrait de réduire la diversité dans l'étiquetage des données.</p> <p>Les nouveaux sous-totaux définis qui sont proposés devraient être comparables entre les entités.</p>
Données propres à l'entité	<p>Les informations propres à l'entité, comme les produits et charges inhabituels et les mesures de la performance définies par la direction :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• soit sont étiquetées au moyen d'extensions ;</li> <li>• soit ne sont pas étiquetées du tout — certaines mesures de la performance définies par la direction sont présentées en dehors des états financiers et, par conséquent, leur étiquetage n'est pas exigé par certaines autorités de réglementation.</li> </ul> <p>En conséquence, il est difficile d'extraire et d'analyser ces informations.</p>	<p>Les produits et charges inhabituels et les informations à fournir sur les mesures de la performance choisies par la direction (y compris le rapprochement avec les sous-totaux spécifiés par les normes IFRS) seraient inclus dans les états financiers, de sorte qu'ils seraient plus susceptibles d'être étiquetés.</p> <p>Les nouveaux éléments de la taxonomie IFRS découlant des nouvelles obligations d'information proposées devraient réduire la nécessité pour les entités de créer leurs propres extensions.</p>
Données présentées dans un format convivial	<p>Les utilisateurs des états financiers ont recours à des agents de transmission de l'information ou doivent consacrer d'importantes ressources à cette question — au moyen de calculs XBRL et d'ajustements manuels destinés :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• à rendre les sous-totaux comparables ;</li> </ul>	<p>Le coût d'utilisation des données électroniques serait réduit grâce à :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• une comparabilité accrue des sous-totaux entre les entités ;</li> <li>• l'obligation de fournir des informations sur les produits et charges inhabituels et sur les</li> </ul>

Exigence des utilisateurs	Situation actuelle	Effets probables des propositions contenues dans IFRS X [en projet]
	<ul style="list-style-type: none"> <li>à identifier les produits et les charges inhabituels et à normaliser les données.</li> </ul>	mesures de la performance choisies par la direction dans une note unique, ce qui les rendrait plus faciles à extraire.
Données accessibles de manière permanente	<p>Certains éléments de la taxonomie IFRS concernent les postes et les sous-totaux couramment présentés, notamment le résultat d'exploitation.</p> <p>Toutefois, du fait de la diversité des pratiques en matière de présentation de l'information financière, ce ne sont pas toutes les entités qui présentent ces postes et ces sous-totaux. Cela rend donc difficile la comparaison d'un vaste échantillon d'entités selon les mêmes critères.</p>	Toutes les entités devraient pouvoir accéder de manière permanente à des sous-totaux définis et comparables.

### Effets sur l'utilisation de mesures de la performance définies par la direction et de mesures financières

- BC304 Bon nombre d'entités qui appliquent les normes IFRS communiquent leur performance au moyen de mesures de la performance définies par la direction. Les propositions de l'IASB quant à ces mesures n'ont pas pour objectif d'en accroître ou d'en diminuer l'utilisation. Cependant, l'IASB a tenu compte des effets qu'elles pourraient avoir sur l'utilisation de telles mesures en dehors des états financiers.
- BC305 En particulier, l'IASB a examiné l'effet des propositions sur les entités qui, à l'heure actuelle :
- (a) n'utilisent pas de mesures de la performance définies par la direction pour communiquer avec les utilisateurs des états financiers. Ces entités ne seraient pas tenues de fournir dans les notes des informations sur les mesures de la performance choisies par la direction lorsqu'elles appliquent les propositions de l'IASB ;
  - (b) fournissent des mesures de la performance définies par la direction qui répondraient à la définition des mesures de la performance choisies par la direction. Les effets des propositions pourraient varier. Ainsi :
    - (i) les propositions relatives aux nouveaux sous-totaux pourraient rendre inutiles certaines mesures de la performance choisies par la direction. Par exemple, l'IASB a identifié le résultat d'exploitation comme l'une des mesures de la performance définies par la direction les plus couramment utilisées. Certaines entités pourraient décider de communiquer leurs informations au moyen du résultat d'exploitation tel qu'il est défini par l'IASB et de cesser d'utiliser une mesure de la performance définie par la direction représentant le résultat d'exploitation ajusté,
    - (ii) les propositions pourraient amener certaines entités à utiliser moins de mesures de la performance définies par la direction, en raison des coûts associés au respect des obligations d'information et à l'audit des informations fournies,
    - (iii) les propositions pourraient amener certaines entités à communiquer leurs informations au moyen d'un nombre accru de mesures répondant à la définition des mesures de la performance choisies par la direction, parce que les propositions pourraient en normaliser l'utilisation dans des territoires de compétence qui n'utilisent actuellement pas de mesures de la performance définies par la direction dans les états financiers.
- BC306 Les propositions de l'IASB n'auraient aucune incidence sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits ou des charges ; par conséquent, en principe, elles n'auraient aucune incidence sur le calcul des mesures financières. Toutefois, l'introduction de nouveaux sous-totaux pourrait amener certaines entités à redéfinir ou à réévaluer leurs mesures financières. Par exemple, les mesures ayant l'effet des activités de financement parmi leurs composantes pourraient être ajustées ou ne pas l'être pour refléter la définition des activités de financement proposée par l'IASB.

BC307 Les propositions de l'IASB relatives aux mesures de la performance choisies par la direction visent à améliorer la transparence de ces mesures et à accroître la rigueur avec laquelle elles sont présentées.

### *Effets sur les investisseurs non professionnels*

BC308 L'IASB a fait remarquer que les propositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction pourraient toucher les investisseurs non professionnels différemment des investisseurs professionnels, et que leurs effets possibles pourraient être très variés. Ainsi :

- (a) les propositions pourraient avoir des effets positifs pour certains investisseurs non professionnels, étant donné qu'elles pourraient les aider à mieux comprendre les mesures qui répondent à la définition des mesures de la performance choisies par la direction qu'ils utilisent déjà. En outre, les propositions pourraient encourager les investisseurs non professionnels à utiliser davantage les informations dans les états financiers en leur procurant de meilleures informations qu'à l'heure actuelle. Le fait que les informations sur les mesures de la performance choisies par la direction doivent être fournies dans une seule note devrait également aider les investisseurs non professionnels à accéder plus facilement à ces informations ;
- (b) les propositions pourraient avoir des effets négatifs pour certains investisseurs non professionnels, étant donné qu'elles pourraient encourager l'utilisation accrue de mesures répondant à la définition des mesures de la performance choisies par la direction par de tels investisseurs non professionnels qui pourraient ne pas être en mesure de les comprendre ;
- (c) les propositions pourraient n'avoir aucun effet pour certains investisseurs non professionnels, étant donné que ceux-ci sont moins susceptibles que d'autres investisseurs d'utiliser les états financiers.

BC309 Bien que les uns ou les autres des effets décrits au paragraphe BC308 soient possibles, l'IASB s'attend à ce que le risque soit faible que les effets négatifs décrits au paragraphe BC308(b) surviennent, étant donné que les investisseurs non professionnels s'appuient déjà sur des mesures de la performance définies par la direction. Des recherches universitaires montrent que les investisseurs non professionnels s'appuieraient davantage sur des mesures définies par la direction que les autres investisseurs<sup>14</sup>.

BC310 Dans l'ensemble, l'IASB s'attend à ce que les propositions relatives aux mesures de la performance choisies par la direction créent une occasion de transparence accrue à l'égard de ces mesures dans les communications tant au sein qu'en dehors des états financiers, ce dont pourraient bénéficier même les investisseurs qui ne mettent actuellement pas l'accent sur les états financiers.

### **Effets sur les contrats et les ententes**

BC311 L'IASB a étudié les effets probables des propositions sur les contrats et les ententes. Bien que les propositions ne touchent que la présentation et la fourniture des informations financières et qu'elles n'aient donc aucune incidence sur la performance financière et la situation financière des entités, l'IASB a indiqué que, lorsque les informations présentées dans les états financiers servent à surveiller le respect des contrats et des ententes, les nouvelles dispositions pourraient avoir des répercussions sur ces derniers.

BC312 Les clauses contractuelles d'accords bancaires et de conventions d'emprunt pourraient par exemple imposer des exigences minimales à l'égard de mesures telles que le sous-total correspondant au résultat d'exploitation figurant dans les états financiers de l'emprunteur. De nombreuses entités qui présentent actuellement des sous-totaux de ce type pourraient devoir changer ce qu'elles y incluent afin qu'ils correspondent aux définitions qui en sont proposées (voir tableau A.1 dans l'annexe). En pareilles circonstances, les parties au contrat ou à l'accord devront déterminer comment les changements apportés à la présentation et aux informations à fournir pourraient influencer sur ce contrat ou cet accord. Néanmoins, les clauses contractuelles des conventions d'emprunt précisent parfois le calcul associé à de telles exigences, auquel cas les changements apportés à la présentation et aux informations à fournir n'auraient aucune incidence sur ces clauses contractuelles.

<sup>14</sup> Bhattacharya, N., E. L. Black, T. E. Christensen et R. D. Mergenthaler, « Who Trades on Pro Forma Earnings Information? », *The Accounting Review*, vol. 82, n° 3, mai 2007, p. 581-619.

## Annexe — Analyse de la pratique actuelle

- A1 L'IASB a analysé un échantillon de rapports annuels préparés en application des normes IFRS pour 2017-2018. L'échantillon était constitué de 100 entités cotées ayant une importante capitalisation boursière et provenant de 26 territoires de compétence et de 12 secteurs d'activité. Les tableaux qui suivent font état des constatations de l'IASB.
- A2 Les secteurs d'activité représentés étaient les suivants : soins de santé (10), énergie (10), matières premières (10), secteur industriel (10), technologies de l'information (10), biens de consommation de base (10), biens de consommation cyclique (10), secteur immobilier (5), services publics (5), télécommunications (5), secteur bancaire (10) et assurance (5). Les régions représentées étaient les suivantes : Europe (57), Asie-Océanie (30), Amériques (8), et Afrique et Moyen-Orient (5).
- A3 L'IASB reconnaît que les entités choisies et les secteurs d'activité représentés pourraient ne pas constituer un échantillon suffisamment représentatif pour déterminer les effets de ses propositions à l'échelle mondiale. Toutefois, l'IASB s'attend à ce que son analyse permette de repérer les types de changements qui pourraient devoir être effectués en pratique, par suite de l'adoption des propositions.

### État du résultat net

Tableau A.1 — Utilisation de mesures identifiées comme résultat d'exploitation (ou une appellation semblable)	Nombre d'entités
Utilisées dans les états financiers et présentées comme un sous-total dans l'état du résultat net	63
Utilisées <i>uniquement</i> dans des sections du rapport annuel autres que les états financiers	3
Non utilisées dans le rapport annuel	34
<b>Total</b>	<b>100</b>

Tableau A.2 — Emplacement de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises	Au-dessus	Au-dessous	Nombre total d'entités
Emplacement de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises relativement à la mesure identifiée comme résultat d'exploitation par l'entité	14	36	50
Emplacement de la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises relativement à la mesure identifiée comme BAII par l'entité	2	3	5
Entités qui n'ont présenté aucune mesure identifiée comme BAII ou résultat d'exploitation ou qui n'ont pas présenté la quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises	S. O.	S. O.	45
<b>Total</b>			<b>100</b>

Une entité a présenté les deux sous-totaux suivants dans l'état du résultat net et a fourni dans les notes des informations sur les entreprises associées et les coentreprises qui représentaient une extension de ses activités, séparément des informations sur celles qui ne représentaient pas une telle extension :

- résultat d'exploitation avant quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises ;
- résultat d'exploitation après quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises.

<b>Tableau A.3 — Utilisation d'une mesure identifiée comme résultat net avant financement ou BAII</b>	<b>Secteur bancaire et de l'assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Utilisée dans les états financiers		21	21
<i>Présentée comme un sous-total dans l'état du résultat net</i>		15	15
<i>Présentée comme une mesure sectorielle de la performance ou dans la note sur les clauses contractuelles de nature financière</i>	-	20	20
Utilisée <i>uniquement</i> dans des sections du rapport annuel autres que les états financiers	-	1	1
Non utilisée dans le rapport annuel	15	63	78
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>85</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.4 — Classement des intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Classés dans la mesure identifiée comme résultat d'exploitation	12
Classés dans les charges financières, sous la mesure identifiée comme résultat d'exploitation	25
Classement nébuleux	11
Aucune mesure identifiée comme résultat d'exploitation n'a été présentée, et aucune information n'a été fournie sur les intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies	52
<b>Total</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.5.1 — Analyse des charges d'exploitation dans l'état du résultat net</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Par nature	21
Par fonction	41
Méthode hybride	33
Aucune analyse des charges présentée dans l'état du résultat net	5
<b>Total</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.5.2 — Analyse des charges d'exploitation par nature</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Analyse des charges par nature dans l'état du résultat net (voir tableau A.5.1)	21
Analyse exhaustive des charges par nature dans les notes	27
Analyse limitée des charges par nature dans les notes	52
<b>Total</b>	<b>100</b>

## Tableau des flux de trésorerie

<b>Tableau A.6 — Point de départ de la méthode indirecte</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Résultat net	38
Résultat net avant impôt	30
Résultat d'exploitation	10
Autres sous-totaux	15
Entités appliquant la méthode directe	7
<b>Total</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.7.1 — Classement des intérêts reçus dans le tableau des flux de trésorerie</b>	<b>Secteur bancaire et assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Flux de trésorerie d'exploitation	9	47	56
Flux de trésorerie d'investissement	1	29	30
Flux de trésorerie de financement	-	1	1
Classement nébuleux	5	8	13
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>85</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.7.2 — Classement des intérêts versés dans le tableau des flux de trésorerie</b>	<b>Secteur bancaire et assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Flux de trésorerie d'exploitation	8	51	59
Flux de trésorerie d'investissement	-	-	-
Flux de trésorerie de financement	3	31	34

<b>Tableau A.7.2 — Classement des intérêts versés dans le tableau des flux de trésorerie</b>	<b>Secteur bancaire et assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Classement nébuleux	4	3	7
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>85</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.7.3 — Classement des dividendes reçus dans le tableau des flux de trésorerie</b>	<b>Secteur bancaire et assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Flux de trésorerie d'exploitation	6	32	38
Flux de trésorerie d'investissement	3	38	41
Flux de trésorerie de financement	-	-	-
Classement nébuleux	6	15	21
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>85</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.7.4 — Classement des dividendes versés dans le tableau des flux de trésorerie</b>	<b>Secteur bancaire et assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Flux de trésorerie d'exploitation	1	2	3
Flux de trésorerie d'investissement	-	-	-
Flux de trésorerie de financement	11	78	89
Classement nébuleux	3	5	8
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>85</b>	<b>100</b>

## État de la situation financière

<b>Tableau A.8 — Présentation de la valeur comptable du goodwill ou fourniture d'informations à son sujet</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Goodwill présenté séparément dans l'état de la situation financière	59
Goodwill à l'égard duquel des informations sont fournies dans les notes	35
Goodwill non présenté séparément et aucune information fournie à son sujet (peut-être en raison de son caractère non significatif)	6
<b>Total</b>	<b>100</b>

## Mesures de la performance définies par la direction<sup>15</sup>

<b>Tableau A.9 — Utilisation d'une mesure identifiée comme BAIIA</b>	<b>Secteur bancaire et assurance</b>	<b>Autres secteurs d'activité</b>	<b>Nombre total d'entités</b>
Utilisée dans les états financiers, au total	-	42	42
<i>Présentée comme un sous-total dans l'état du résultat net</i>	-	4	4
<i>Présentée comme une mesure sectorielle de la performance ou dans la note sur la structure financière et la dette</i>	-	40	40
<i>Présentée comme un sous-total dans le tableau des flux de trésorerie selon la méthode indirecte</i>	-	2	2
Utilisée <i>uniquement</i> dans des sections du rapport annuel autres que les états financiers	-	30	30
Non utilisée dans le rapport annuel	15	13	28
<b>Total</b>	<b>15</b>	<b>85</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.10 — Mesures de la performance définies par la direction les plus courantes autres que celles identifiées comme résultat d'exploitation, BAII, résultat net avant financement ou BAIIA</b>	<b>Nombre d'entités<sup>(a)</sup></b>
Résultat net ajusté ou appellations semblables	33
Résultat d'exploitation ajusté ou appellations semblables	29
BAIIA ajusté ou appellations semblables	20
BAII ajusté ou appellations semblables	11
Résultat net avant impôt ajusté ou appellations semblables	9
(a) Certaines entités ont utilisé plus d'une mesure, raison pour laquelle le total est supérieur à la taille de l'échantillon.	

<sup>15</sup> Voir les tableaux A.1 et A.3 en ce qui concerne l'utilisation de mesures identifiées comme résultat d'exploitation et comme résultat net avant financement ou BAII. Ces mesures ne sont pas spécifiées par les normes IFRS et peuvent répondre ou non à la définition des mesures de la performance choisies par la direction selon les propositions de l'IASB. Dans les tableaux A.9 à A.14.2, l'analyse est axée sur les sous-totaux correspondant aux produits et aux charges, à l'exception de ces mesures.

<b>Tableau A.11 — Utilisation de mesures <i>autres que</i> celles identifiées comme résultat d'exploitation, BAII, résultat net avant financement ou BAIIA</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Utilisées dans les états financiers <sup>(a)</sup>	31
Utilisées <i>uniquement</i> dans des sections du rapport annuel autres que les états financiers	36
Non utilisées dans le rapport annuel	33
<b>Total</b>	<b>100</b>
(a) Deux entités ont présenté les mesures au moyen de colonnes dans l'état du résultat net.	

<b>Tableau A.12 — Rapprochement de mesures <i>autres que</i> celles identifiées comme résultat d'exploitation, BAII, résultat net avant financement ou BAIIA</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Rapprochement fourni par rapport aux mesures spécifiées par les normes IFRS, au total	60
<i>Présentation de l'incidence fiscale pour chaque élément de rapprochement</i>	13
<i>Présentation de l'incidence fiscale de façon globale</i>	13
Aucun rapprochement présenté	7
S. O. (l'entité n'a pas utilisé de telles mesures dans son rapport annuel)	33
<b>Total</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.13 — Ajustements les plus courants apportés au calcul des mesures de la performance définies par la direction</b>	<b>Nombre d'entités<sup>(a)</sup></b>
Coûts de restructuration	32
Gains ou pertes sur cession	31
Dépréciation et amortissement des immobilisations incorporelles	21
Coûts liés à l'acquisition	19
Variations de la juste valeur des instruments financiers	16
Dépréciation des immobilisations corporelles	15
Frais juridiques	12
Charges liées à des paiements fondés sur des actions	9
(a) Certaines entités ont apporté plus d'un ajustement de la liste, raison pour laquelle le total est supérieur à la taille de l'échantillon.	

<b>Tableau A.14.1 — Utilisation du résultat ajusté par action</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Utilisé dans les états financiers	12
Utilisé <i>uniquement</i> dans des sections du rapport annuel autres que les états financiers	33
Non utilisé dans le rapport annuel	55
<b>Total</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.14.2 — Adéquation du résultat ajusté par action avec les mesures de la performance définies par la direction</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Résultat ajusté par action calculé de façon conforme à une mesure de la performance définie par la direction	38
Résultat ajusté par action calculé de façon non conforme à une mesure de la performance définie par la direction	2
Difficulté à déterminer si le résultat ajusté par action est calculé de façon conforme à une mesure de la performance définie par la direction	3
Résultat ajusté par action présenté sans être accompagné d'une mesure de la performance définie par la direction	2
<b>Total des entités qui ont utilisé le résultat ajusté par action dans leur rapport annuel</b>	<b>45</b>
Aucune mesure du résultat ajusté par action utilisée dans le rapport annuel	55
<b>Total</b>	<b>100</b>

## Produits et charges inhabituels

<b>Tableau A.15 — Éléments inhabituels, peu fréquents ou non récurrents</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Informations fournies dans les états financiers sur les éléments inhabituels, peu fréquents ou non récurrents	48
<i>Éléments présentés comme des ajustements des mesures de la performance définies par la direction</i>	26
Aucune information fournie dans les états financiers sur les éléments inhabituels, peu fréquents ou non récurrents	52
<b>Total</b>	<b>100</b>

## Dispositions générales en matière de regroupement et de ventilation

<b>Tableau A.16.1 — Regroupement dans le ou les états de la performance financière</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Postes identifiés comme autres et présentés dans le ou les états de la performance financière, avec explications supplémentaires dans les notes	68
Postes identifiés comme autres et présentés dans le ou les états de la performance financière, sans explications supplémentaires dans les notes (certains postes pouvant être non significatifs)	22
Aucun poste identifié comme autre et présenté dans le ou les états de la performance financière	10
<b>Total</b>	<b>100</b>

<b>Tableau A.16.2 — Regroupement dans l'état de la situation financière</b>	<b>Nombre d'entités</b>
Postes identifiés comme autres et présentés dans l'état de la situation financière, avec explications supplémentaires dans les notes	88
Postes identifiés comme autres et présentés dans l'état de la situation financière, sans explications supplémentaires dans les notes (certains postes pouvant être non significatifs)	10
Aucun poste identifié comme autre et présenté dans l'état de la situation financière	2
<b>Total</b>	<b>100</b>