

## Commentaires sur “Questions retraitement de la période comparative”

Marc Houllier

Corporatings

### Utilisation de la dimension “Restatements” de la taxonomie IFRS

Comme indiqué dans le document, les retraitements appliqués à la période comparative sont traités avec l’axe **Application rétrospective et retraitement rétrospectif [axis]**.

Les données retraitées sont prévues pour être représentées avec cet axe qui prend alors la valeur **Déclaré actuellement [member]**.

Le format électronique prévoit un mécanisme appelé “membre par défaut” qui associe à chaque axe une valeur par défaut dans cet axe qui doit être l’interprétation lorsque l’axe n’est pas appliqué. Par exemple, pour l’axe **Composantes de capitaux propres [axis]**, lorsqu’aucune valeur n’est précisée, alors le défaut est **Capitaux propres [member]**, qui signifie que la valeur concerne l’ensemble des capitaux propres et pas une sous-partie spécifique.

Pour l’axe qui nous intéresse, **Application rétrospective et retraitement rétrospectif [axis]**, le membre par défaut est justement ce **Déclaré actuellement [member]** qui est la valeur à utiliser lors des retraitements.

Dans le format électronique, il n’est pas autorisé d’utiliser explicitement le membre par défaut. C’est la raison pour laquelle **Currently stated [member]** n’apparaît pas explicitement dans l’exemple de l’IASB.

En conséquence, cet axe de la taxonomie IFRS ne permet pas de marquer sur une valeur elle-même si elle a fait l’objet d’un retraitement. La seule façon de clarifier qu’une valeur a fait l’objet d’un retraitement en utilisant cet axe est d’introduire dans le document la valeur non retraitée et de la marquer avec **Déclaré précédemment [member]**.

Autrement dit, si les versions non retraitées des valeurs ne sont pas présentes dans le document, une autre solution doit être utilisée.

## Utilisation d'une autre dimension

Puisque l'axe de la taxonomie de base ne convient pas à cause du membre par défaut, alors il pourrait être tentant de créer un nouvel axe de pratique commune qui ferait directement la différence entre données retraitées et données non retraitées.

Ce n'est pas une bonne idée, et c'est la raison pour laquelle la taxonomie IFRS implémente l'axe des retraitements comme elle le fait.

Comme identifié dans le document, l'utilisation de dimensions pose parfois quelques problèmes techniques. Ces problèmes dépassent néanmoins largement ce qui a été identifié dans le document.

Tout d'abord, en termes de comparabilité inter-périodes et inter-entités.

Par exemple, imaginons que le montant de la trésorerie en année N-1 dans le rapport de l'année N a été retraité et est marqué avec l'utilisation d'un axe particulier, et que toutes les données des rapports de l'année N et de l'année N-1 soient présentes dans une base de données organisée par concept, date et dimension.

Trésorerie	31/12/N-1	31/12/N
Non retraité	Montant déclaré dans le rapport N-1	Montant déclaré dans le rapport N
Retraité	Montant déclaré dans le rapport N	-

Alors :

- Le montant "naturellement comparable" avec le montant en fin de période N devient le montant déclaré dans le rapport précédent, qui a été calculé avec une méthode différente. Ce n'est pas souhaitable.
- Le membre par défaut pour ce nouvel axe serait nécessairement "Non retraité". Ainsi, lorsqu'un utilisateur essaierait d'accéder directement à la valeur de la trésorerie en fin de période N-1, c'est la valeur du rapport précédent qui serait retournée (ou aucune valeur si c'est le premier rapport électronique).

Le deuxième problème sous-estimé est celui de la “contamination” liée aux dimensions. Comme le document le relève, l'utilisation d'un axe pour quelques éléments est problématique car elle empêche la bonne définition des calculs.

En effet, les calculs définis dans le rapport électronique ne s'effectuent qu'entre valeurs qui ont les mêmes paramètres dans leurs axes. Dans un tableau, il faut donc habituellement que tout une colonne utilise la même valeur d'un axe pour pouvoir effectuer les calculs.

En réalité, harmoniser l'axe sur toute la colonne ne suffit pas. D'autres contrôles techniques sont présents qui ne fonctionnent que si les mêmes valeurs d'axes sont utilisées et qui utilisent plusieurs colonnes ou plusieurs tableaux.

Par exemple, si un nouvel axe de retraitement personnalisé était appliqué à la trésorerie et équivalents de trésorerie dans le bilan :

- Les contrôles de cohérence entre les montants du bilan et du tableau des flux de trésorerie ne sont possibles qu'avec les mêmes valeurs d'axes, donc la trésorerie au TFT devrait utiliser l'axe.
- En conséquence, toute la colonne correspondante devrait utiliser l'axe.
- Pour pouvoir vérifier la cohérence entre les montants de la trésorerie en fin de période N-1 dans la colonne N-1 et en début de période N dans la colonne N, le montant en colonne N devrait utiliser l'axe.
- La vérification du “calcul inter-période” diffère de celle des calculs habituels mais nécessite également des axes identiques. Le montant de la trésorerie en fin de période N et les variations de la période N doivent donc utiliser l'axe.
- En conséquence, pour pouvoir vérifier la cohérence avec le bilan de l'année N, la colonne de la période N du bilan devrait également utiliser l'axe
- ...

D'autres formules techniques lient généralement tous les états financiers entre eux (par exemple, bilan et compte de résultats sont désormais liés techniquement par une formule qui vérifie que le résultat de l'année utilisé en capitaux propres correspond à celui utilisé dans le compte de résultat), et un tel axe “contaminerait” systématiquement l'ensemble des états financiers en forçant l'utilisateur à presque tout marquer comme retraité.

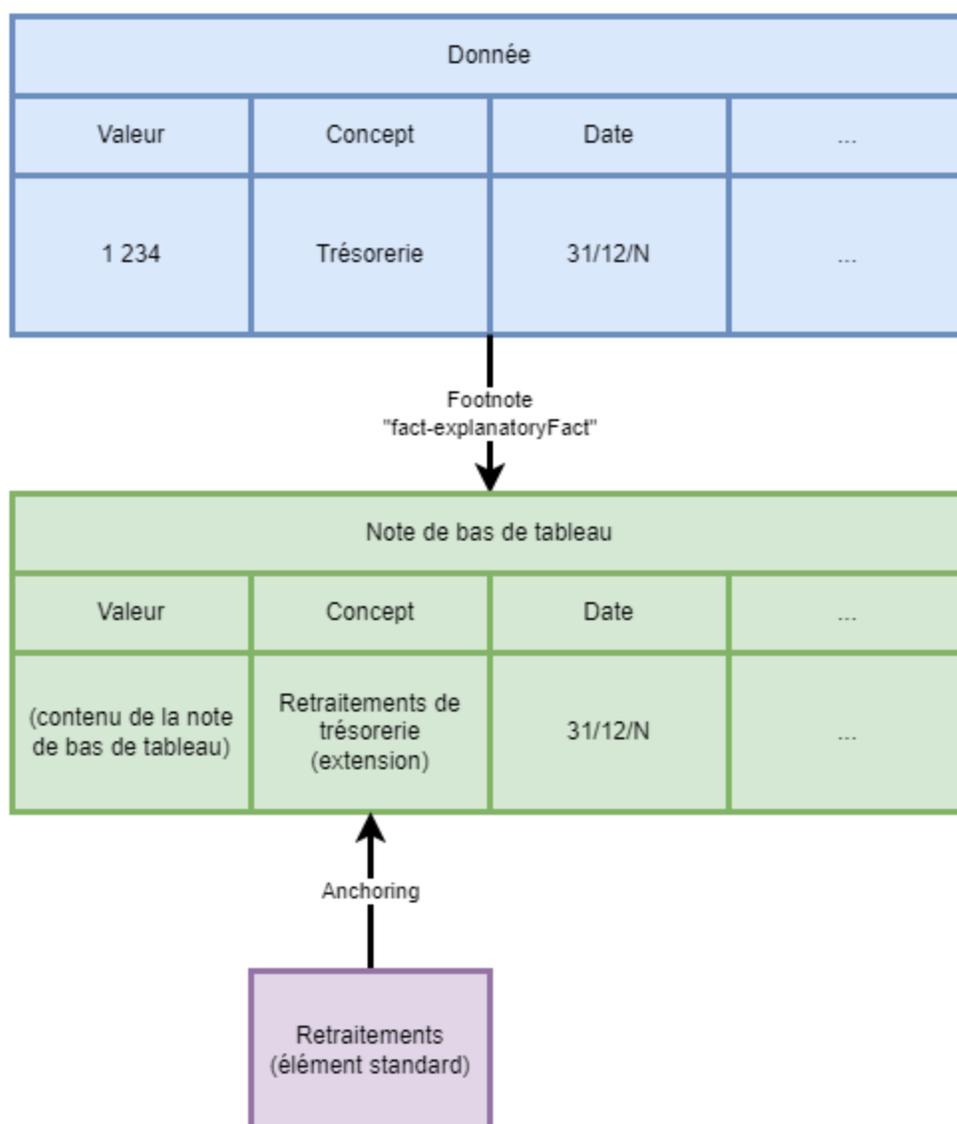
## Footnotes

Le format électronique prévoit de pouvoir ajouter aux données marquées des détails sans contrainte de forme, ce qui correspond à la pratique “papier”.

Ce mécanisme n'interfère pas avec tout ce qui a été mentionné au-dessus et paraît donc une solution idéale, en tout cas lorsqu'une telle note de bas de tableau existe dans la couche visuelle du document.

On peut tout de même reprocher à cette solution d'être limitée en termes de consommation électronique. Elle permet à un utilisateur qui utilise qui consomme le rapport électroniquement de savoir que du détail existe, et à la lecture du détail de savoir que la donnée a été retraitée, mais elle ne permet pas à un outil de mettre en avant spécifiquement les données qui ont été retraitées.

Pour pouvoir le faire, un mécanisme standard et spécifique est nécessaire. On peut imaginer construire un tel mécanisme à partir des footnotes.



Il s'agirait par exemple, comme illustré ci-dessus, de marquer la footnote entière avec un tag, d'utiliser un rôle d'arc spécifique pour la footnote et/ou d'ancrer le concept du tag en question à un concept commun à tous les retraitements.

Tout ceci est déjà existant et conforme aux spécifications, à l'exception du concept commun auquel ancrer les explications sur les retraitements qui n'existe pas dans la taxonomie IFRS/ESEF. Un tel concept commun serait donc à créer par un superviseur.

## Attributs supplémentaires

Même lorsque le retraitement n'est pas affiché dans la partie visuelle du document, il pourrait être intéressant que cette information apparaisse dans la version électronique. La version électronique du document contient déjà des informations non présentes dans la partie visuelle (la précision des valeurs par exemple).

La solution des footnotes n'est pas applicable dans ce cas, et on doit donc apporter une nouvelle information directement sur la donnée.

Les précisions sur un fait sont souvent apportées par l'utilisation d'axes, mais nous avons vu que cette solution n'est pas convenable ici.

Il existe en fait une solution beaucoup plus simple : des précisions supplémentaires peuvent librement être ajoutées à une balise dans le document.

```
<td>Non-current assets</td>
<td class="nonfraction">
  <ix:nonFraction name="ifrs-full:NoncurrentAssets" format="ixt:num-comma-decimal" contextRef="E2018" />
</td>
<td class="nonfraction">
  <ix:nonFraction abc:restated="true" name="ifrs-full:NoncurrentAssets" format="ixt:num-comma-decimal" />
</td>
```

Ces attributs supplémentaires n'interagissent pas techniquement par défaut avec le reste des mécanismes du format électronique et sont donc sans risques.

L'utilisation des axes est habituellement privilégiée parce qu'elle permet facilement de définir la valeur par défaut, d'ajouter de nouvelles valeurs, etc.. Ici, l'utilisation directe d'un attribut sur la balise est tout à fait justifiable.

Bien sûr, la compréhension de cet attribut supplémentaire n'est possible que si une spécification par une autorité définit sa signification (dont l'interprétation de l'absence de l'attribut).

## Changements de concepts

D'un point de vue réglementaire, il n'y a effectivement rien qui s'oppose à ce que le concept utilisé pour tagguer une même ligne varie d'année en année.

En phase d'amorçage, je pense que le compromis entre comparabilité inter-entités et continuité temporelle est inévitable, et que nous devrions encourager l'alignement des pratiques entre entités.

Le changement n'est cependant pas anodin. D'un point de vue consommation des données, un tel changement crée une brisure qui rend plus difficile la création de séries temporelles, et risque d'être source de confusion pour l'utilisateur qui cherchera à comprendre la raison du changement. Les utilisateurs utilisent très souvent des données provenant de plus qu'un seul rapport et la cohérence uniquement au sein de chaque rapport considéré individuellement ne paraît pas satisfaisante.

En cas de retraitement combiné à un changement de tag, il devient presque impossible de faire le lien d'un rapport à l'autre et de différencier ce cas d'un changement significatif de concept.

Une footnote pour clarifier les cas jugés ambigus pourrait convenir avec les outils disponibles actuellement mais a les mêmes limitations que celles évoquées plus haut pour les retraitements.

Les solutions techniques qui permettraient de déclarer techniquement qu'un concept dans un rapport correspond à un autre concept dans un autre rapport existent mais feraient intervenir des éléments plutôt inhabituels dans les logiciels actuels et seraient donc difficiles à mettre en œuvre sans une implication directe des superviseurs.