

Retraitement de la période comparative : comment identifier le fait que les données « N-1 » sont retraitées ?

1) Cas d'un retraitement « réel » des données comparatives (i.e. retraitement des données comparatives « human readable » et « machine readable »)

En IFRS, de multiples cas induisent des retraitements rétrospectifs de données : changement de norme appliqué de façon rétrospective, application de décision finale IFRS IC, finalisation d'allocation de PPA, changement de méthode comptable ou correction d'erreur, changement de présentation. En particulier, en 2021, de multiples cas de retraitement rétrospectif sont attendus liés à la décision IFRS IC sur les retraites.

Dans tous ces cas, les données N-1 sont retraitées (tout ou partie) par rapport aux données antérieurement publiées. Les données antérieurement publiées ne figurent pas de façon obligatoire dans les états financiers primaires (sauf pour les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté).

Les données comparatives retraitées doivent être identifiées comme telles dans les états financiers (vue KPMG) :

[Insights into IFRS 2.8.50.110](#) - Although it is not specifically mentioned in IAS 8, the standard's implementation guidance shows the restated comparative financial statements with the heading 'restated'. In our view, this is necessary to highlight for users the fact that the comparative financial statements are not the same as the financial statements previously published (see 2.8.80.100).

Dans les états financiers « version papier », c'est effectivement bien la pratique : il y a généralement un astérisque sur les colonnes comparatives pour indiquer qu'il s'agit de données retraitées, avec soit une explication en bas de tableau soit un renvoi à la note des annexes qui explique le retraitement.

Il semblerait donc nécessaire que cette qualification de « retraité » apparaisse également pour les périodes comparatives dans les versions « machine readable ».

C'est d'ailleurs le sens du tagging guide du FRC (XBRL Tagging guide – FRC taxonomies - 2019) qui indique :

Clearly, restatements may alter a value at the start of a period, but that is handled through a separate mechanism from dates. Restatements are distinguished through the '*Restatements*' dimension.

Cette dimension existe bien dans la taxonomie IFRS / ESEF

Concept name	Preferred label	Documentation label
RestatedMember	Currently stated [member]	This member stands for the information currently stated in the financial statements. It also represents the standard value for the 'Retrospective application and retrospective restatement' and 'Departure from requirement of IFRS' axes if no other member is used.

Néanmoins, dans le PTU 2020-4, l'IASB donne les indications pour le tagging des capitaux propres d'ouverture dans un cas d'application rétrospective complète : rien de spécifique n'est indiqué sur le N-1 retraité. En revanche, la première ligne des capitaux propres (le publié N-1) donne lieu à une troisième dimension « previously stated ».

Example 1—retrospective approach

On initial application of IFRS X, Company A has used the retrospective transition approach in its financial statements ending 31 December 20X2. We have assumed that Company A has no non-controlling interests. Default members are not shown because they are not used in tagging.

	Line item	Retrospective application and retrospective restatement [axis]	Initially applied IFRSs [axis]	Components of equity [axis]			XBRL period
				Issued capital [member]	Retained earnings [member]		
At 1 January 20X1	Equity	Previously stated [member]		CU80	CU110	CU190	20X0-12-31
Effect of change in accounting policy due to application of IFRS X	Equity	Increase (decrease) due to changes in accounting policy required by IFRSs [member]	IFRS X [member]		CU20	CU20	20X0-12-31
At 1 January 20X1 (restated)	Equity			CU80	CU130	CU210	20X0-12-31
...
At 31 December 20X2	Equity			CU80	CU200	CU280	20X2-12-31

Il semblerait curieux d'identifier les colonnes N-1 du compte de résultat et du bilan comme « retraitées » sans le faire pour les capitaux propres d'ouverture.

En pratique, pour les dépôts 2020, on a vu des retraitements N-1 mis en évidence par des footnotes sur les données, et pas par l'utilisation de la dimension « restated »

=> quelle bonne pratique ?

Première réaction du GT ESEF CNCC : il semble nécessaire d'identifier les données comparatives retraitées dans le format ESEF et il semblerait logique d'utiliser la dimension prévue à cet effet si une colonne entière est retraitée. Si uniquement quelques données sont indiquées comme étant retraitées dans la version papier, alors l'utilisation d'une dimension pourrait être plus délicate puisque cela bloque les calculs (cf. guidance 1.5.1 du Reporting Manual). On s'attendrait alors, si la dimension n'est pas utilisée, à ce que les données retraitées soient identifiées par une footnote.

Le groupe souhaiterait recueillir les réactions des membres du groupe mapping XBRL avant de soumettre cette proposition à l'AMF.

2) Cas d'un changement de tag uniquement

Il se pourrait également que la donnée human readable ne change pas, mais que le tag associé change, pour différentes raisons

- Changement de libellé d'extension pour l'aligner sur le nom d'un concept dans une taxonomie non encore utilisée
- Passage d'extension à tag direct lorsque la taxonomie évolue
- Changement de tag pour alignement sur une pratique de place, courbe d'expérience

=> comment doit-on identifier le fait que le tag a été modifié par rapport à la publication N-1 ?

à minima par une footnote ?

Cela peut concerner dans les dépôts 2021 les émetteurs qui ont déposé de façon anticipée en 2020.

Première réaction du GT ESEF CNCC : pas d'identification nécessaire, cela doit être assimilé à un changement de dénomination d'une rubrique dans les états financiers papier qui ne nécessiterait pas d'identification. La coexistence de plusieurs tags/dénominations pour une même donnée sur une même période n'est pas vue comme bloquante, les données provenant de rapports différents (informations 2020 présentées dans le RFA 2020 et informations comparatives au titre de 2020 présentées dans le RFA 2021).

Le groupe souhaiterait recueillir les réactions des membres du groupe mapping XBRL avant de soumettre cette proposition à l'AMF.

[Cas de correction d'une véritable erreur de tag antérieur non traité]