

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 1

Première adoption des normes internationales d'information financière

OBJECTIF

- 1 L'objectif de la présente norme est d'assurer que les *premiers états financiers IFRS* d'une entité ainsi que ses rapports intermédiaires relatifs à une partie de la période couverte par ces états financiers contiennent des informations de qualité élevée qui:
 - a) sont transparentes pour les utilisateurs et comparables pour toutes les périodes présentées;
 - b) fournissent un point de départ approprié pour une comptabilité conforme aux *normes internationales d'information financière (IFRS)*; et
 - c) peuvent être produites à un coût qui ne dépasse pas les avantages attendus.

CHAMP D'APPLICATION

- 2 Une entité applique la présente norme dans:
 - a) ses premiers états financiers IFRS; et
 - b) chaque rapport financier intermédiaire qu'elle présente, le cas échéant, selon IAS 34 *Information financière intermédiaire* relatif à une partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS.
- 3 Les premiers états financiers IFRS d'une entité sont les premiers états financiers annuels pour lesquels l'entité adopte les IFRS, par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS incluse dans ces états financiers. Des états financiers arrêtés selon les IFRS constituent les premiers états financiers IFRS d'une entité si celle-ci, par exemple:
 - a) a présenté ses états financiers antérieurs les plus récents:
 - i) selon des dispositions nationales qui ne sont pas conformes aux IFRS dans tous leurs aspects;
 - ii) en conformité avec les IFRS dans tous leurs aspects, hormis l'insertion dans les états financiers de la déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS;
 - iii) contenant une déclaration explicite de conformité à certaines IFRS seulement;
 - iv) selon les dispositions nationales non conformes aux IFRS, en appliquant certaines IFRS particulières pour comptabiliser des éléments pour lesquels il n'existe aucune disposition nationale; ou
 - v) selon les dispositions nationales, en établissant un rapprochement de certains montants avec les montants déterminés selon les IFRS;
 - b) a préparé des états financiers selon les IFRS uniquement à usage interne, sans les mettre à la disposition des propriétaires de l'entité ou d'autres utilisateurs externes;
 - c) a préparé une liasse d'informations financières selon les IFRS pour les besoins de la consolidation sans préparer un jeu complet d'états financiers au sens d'IAS 1 *Présentation des états financiers* (telle que révisée en 2007); ou
 - d) n'a pas présenté d'états financiers pour les périodes précédentes.
- 4 La présente norme s'applique lorsqu'une entité adopte les IFRS pour la première fois. Elle ne s'applique pas, par exemple, lorsqu'une entité:
 - a) cesse de présenter ses états financiers selon les dispositions nationales, après les avoir auparavant présentés conjointement à un autre jeu d'états financiers qui contenaient une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS;

- b) a présenté ses états financiers au cours de la période précédente selon les dispositions nationales et que ces états financiers contenaient une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS; ou
- c) a présenté au cours de la période précédente des états financiers incluant une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS, même si les auditeurs ont émis une réserve dans leur rapport d'audit sur ces états financiers.
- 4A Nonobstant les dispositions des paragraphes 2 et 3, une entité qui a appliqué les IFRS pour une période de reporting antérieure, mais dont les états financiers annuels antérieurs les plus récents ne contenaient pas de déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS, doit soit appliquer la présente norme, soit appliquer les IFRS de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* comme si elle n'avait jamais cessé d'appliquer les IFRS.
- 4B Lorsque, en application du paragraphe 4A, l'entité n'opte pas pour l'application de la présente norme, elle doit néanmoins se conformer aux obligations d'information énoncées aux paragraphes 23A et 23B de la présente norme, en plus des obligations d'information d'IAS 8.
- 5 La présente norme ne s'applique pas aux changements de méthodes comptables effectués par une entité qui applique déjà les IFRS. De tels changements de méthodes comptables font l'objet:
- a) des dispositions relatives aux changements de méthodes comptables dans IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*; et
- b) de dispositions transitoires spécifiques dans d'autres IFRS.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

État de la situation financière d'ouverture en IFRS

- 6 Une entité est tenue de préparer et de présenter un *état de la situation financière d'ouverture en IFRS* à la date de transition aux IFRS. C'est le point de départ de sa comptabilité selon les IFRS.

Méthodes comptables

- 7 Une entité doit appliquer les mêmes méthodes comptables dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS et pour toutes les périodes présentées dans ses premiers états financiers IFRS. Ces méthodes comptables doivent être conformes à chaque IFRS en vigueur à la fin de sa *première période de reporting selon les IFRS*, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 13 à 19 et dans les appendices B à E.
- 8 Une entité ne doit pas appliquer des versions différentes des IFRS qui étaient en vigueur à des dates antérieures. Une entité peut appliquer une nouvelle IFRS qui n'est pas encore obligatoire si celle-ci permet une application anticipée.

Exemple: Application cohérente de la dernière version des IFRS

Contexte

La fin de la première période de reporting selon les IFRS de l'entité A est le 31 décembre 20X5. L'entité A décide de présenter dans ces états financiers des informations comparatives sur une seule période annuelle (voir paragraphe 21). Dès lors, sa date de transition aux IFRS correspond à l'ouverture de l'activité le 1^{er} janvier 20X4 (ou de manière équivalente, la clôture de l'activité le 31 décembre 20X3). L'entité A a présenté des états financiers selon le *référéntiel comptable antérieur*, annuellement au 31 décembre de chaque année et ce jusqu'au 31 décembre 20X4 inclus.

Application des dispositions

L'entité A est tenue d'appliquer les IFRS en vigueur pour les périodes prenant fin le 31 décembre 20X5:

- a) pour préparer et présenter son état de la situation financière d'ouverture en IFRS au 1^{er} janvier 20X4; et

- b) pour préparer et présenter son état de la situation financière au 31 décembre 20X5 (y compris les montants comparatifs pour 20X4), son état du résultat global, son état des variations des capitaux propres et son état des flux de trésorerie pour la période annuelle prenant fin le 31 décembre 20X5 (y compris des montants comparatifs pour 20X4) ainsi que les notes (y compris des informations comparatives pour 20X4).

Si une nouvelle IFRS n'est pas encore obligatoire mais permet une application anticipée, l'entité A est autorisée, sans y être obligée, à appliquer cette nouvelle IFRS dans ses premiers états financiers IFRS.

- 9 Les dispositions transitoires des autres IFRS s'appliquent aux changements de méthodes comptables réalisés par une entité qui applique déjà les IFRS; elles ne s'appliquent pas à la transition aux IFRS d'un *premier adoptant*, sauf dans les cas spécifiés dans les appendices B à E.
- 10 Hormis les cas décrits aux paragraphes 13 à 19 et dans les appendices B à E, dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, une entité doit:
- a) comptabiliser tous les actifs et passifs dont les IFRS imposent la comptabilisation;
 - b) ne pas comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs si les IFRS n'autorisent pas une telle comptabilisation;
 - c) reclasser les éléments qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme un certain type d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres, mais qui relèvent, selon les IFRS, d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres; et
 - d) appliquer les IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.
- 11 Les méthodes comptables qu'une entité utilise dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS peuvent différer de celles qu'elle a utilisées pour la même date en vertu du référentiel comptable antérieur. Les ajustements qui en résultent découlent d'événements et de transactions antérieurs à la date de transition aux IFRS. C'est pourquoi l'entité doit comptabiliser ces ajustements directement en résultats non distribués (ou, le cas échéant, dans une autre catégorie de capitaux propres) à la date de transition aux IFRS.
- 12 La présente norme établit deux catégories d'exceptions au principe selon lequel l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS d'une entité doit être conforme à chaque IFRS:
- a) les paragraphes 14 à 17 et l'appendice B interdisent l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres IFRS;
 - b) les appendices C à E prévoient des exemptions de certaines dispositions d'autres IFRS.

Exceptions à l'application rétrospective d'autres IFRS

- 13 La présente norme interdit l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres IFRS. Ces exceptions sont énoncées dans les paragraphes 14 à 17 et dans l'appendice B.

Estimations

- 14 **Les estimations établies selon les IFRS par une entité à la date de transition aux IFRS doivent être cohérentes avec les estimations établies pour la même date selon le référentiel comptable antérieur (après les ajustements destinés à refléter toute différence entre les méthodes comptables), sauf si des éléments probants objectifs montrent que ces estimations étaient erronées.**
- 15 Il est possible qu'une entité reçoive après la date de transition aux IFRS des informations relatives aux estimations qu'elle avait effectuées selon le référentiel comptable antérieur. Selon le paragraphe 14, l'entité doit traiter la réception de ces informations de la même manière que des événements postérieurs à la fin de la période de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements, conformément à IAS 10 *Événements postérieurs à la fin de la période de reporting*. Par exemple, supposons qu'une entité fixe la date de sa transition aux IFRS au 1^{er} janvier 20X4 et que des informations nouvelles lui parviennent le 15 juillet 20X4 imposant la révision d'une estimation réalisée selon le référentiel comptable antérieur au 31 décembre 20X3. L'entité ne doit pas tenir compte de ces nouvelles informations dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS (sauf si cette estimation nécessite un ajustement au titre des différences entre les méthodes comptables ou si des éléments probants objectifs montrent que cette estimation était erronée). En revanche, l'entité tiendra compte de ces nouvelles informations dans le résultat (ou, le cas échéant, en autres éléments du résultat global) pour la période close le 31 décembre 20X4.

- 16 Une entité peut avoir besoin d'effectuer, à la date de transition aux IFRS, des estimations selon les IFRS, qui n'étaient pas imposées à cette même date par le référentiel comptable antérieur. Afin de demeurer cohérent avec IAS 10, ces estimations effectuées selon les IFRS doivent tenir compte des conditions qui existaient à la date de transition aux IFRS. En particulier, les estimations à la date de transition aux IFRS des prix de marché, des taux d'intérêt ou des cours de change doivent refléter les conditions de marché à cette même date.
- 17 Les paragraphes 14 à 16 s'appliquent à l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Ils s'appliquent également aux périodes présentées à titre comparatif dans les premiers états financiers IFRS, auquel cas les références à la date de transition aux IFRS sont remplacées par des références à la fin de la période présentée à titre comparatif.

Exemptions de dispositions d'autres IFRS

- 18 Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions contenues dans les appendices C à E. Une entité ne doit pas appliquer ces exemptions à d'autres éléments par analogie.
- 19 [Supprimé]

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

- 20 La présente norme ne prévoit aucune exemption concernant les dispositions relatives à la présentation et aux informations à fournir dans d'autres IFRS.

Informations comparatives

- 21 Les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre au moins trois états de la situation financière, deux états du résultat net et des autres éléments du résultat global, deux états du résultat net séparés (si l'entité en présente), deux tableaux des flux de trésorerie et deux états des variations des capitaux propres ainsi que les notes, y compris les informations comparatives, pour tous les états présentés.

Informations comparatives et résumés historiques non conformes aux IFRS

- 22 Certaines entités présentent des résumés historiques d'une sélection de données relatives à des périodes antérieures à la première période pour laquelle elles présentent une information comparative complète selon les IFRS. La présente norme n'impose pas que ces résumés soient conformes aux dispositions des IFRS en matière de comptabilisation et d'évaluation. En outre, certaines entités présentent des informations comparatives selon le référentiel comptable antérieur ainsi que les informations comparatives requises par IAS 1. Pour tous les états financiers contenant des résumés historiques ou des informations comparatives présentées selon le référentiel comptable antérieur, une entité doit:

- a) mentionner clairement que les informations présentées selon le référentiel comptable antérieur n'ont pas été préparées selon les IFRS; et
- b) indiquer la nature des principaux ajustements nécessaires pour assurer leur conformité aux IFRS. L'entité n'est pas tenue de quantifier ces ajustements.

Explication de la transition aux IFRS

- 23 **L'entité doit expliquer l'impact de la transition du référentiel comptable antérieur aux IFRS sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie présentés.**
- 23A Une entité qui a appliqué les IFRS dans une période antérieure, comme décrit au paragraphe 4A, doit indiquer ce qui suit:
- a) la raison pour laquelle elle a cessé d'appliquer les IFRS; et
 - b) la raison pour laquelle elle recommence à appliquer les IFRS.
- 23B Lorsque, en application du paragraphe 4A, l'entité n'opte pas pour l'application d'IFRS 1, elle doit expliquer pourquoi elle a choisi d'appliquer les IFRS comme si elle n'avait jamais cessé de le faire.

Rapprochements

- 24 Pour être conformes au paragraphe 23, les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre:
- a) les rapprochements entre ses capitaux propres présentés selon le référentiel comptable antérieur et ses capitaux propres présentés selon les IFRS, aux deux dates suivantes:
 - i) la date de transition aux IFRS; et
 - ii) la clôture de la dernière période présentée dans les derniers états financiers annuels de l'entité selon le référentiel comptable antérieur;
 - b) un rapprochement avec son résultat global total selon les IFRS pour la dernière période dans les états financiers annuels les plus récents de l'entité. Le point de départ de ce rapprochement doit être le résultat global total selon le référentiel comptable antérieur pour la même période ou bien, si l'entité n'a pas publié ce total, le résultat selon le référentiel comptable antérieur;
 - c) si l'entité a comptabilisé ou repris des pertes de valeur pour la première fois lors de la préparation de son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, les informations à fournir qu'aurait imposées IAS 36 *Dépréciation d'actifs* si l'entité avait comptabilisé ces pertes de valeur ou ces reprises pendant la période commençant à la date de transition aux IFRS.
- 25 Les rapprochements requis par le paragraphe 24 a) et b) doivent donner suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs de comprendre les ajustements significatifs apportés à l'état de la situation financière et à l'état du résultat global. Si une entité a présenté un état des flux de trésorerie selon le référentiel comptable antérieur, elle doit également expliquer les ajustements significatifs apportés à l'état des flux de trésorerie.
- 26 Si une entité détecte des erreurs dans les états financiers préparés selon le référentiel comptable antérieur, les rapprochements requis par les paragraphes 24 a) et b) devront distinguer la correction de ces erreurs et les changements de méthodes comptables.
- 27 IAS 8 ne s'applique pas aux changements de méthodes comptables effectués par une entité qui applique les IFRS pour la première fois ni aux changements de méthodes comptables effectués avant que l'entité présente ses premiers états financiers IFRS. C'est pourquoi les dispositions d'IAS 8 relatives aux changements de méthodes comptables ne s'appliquent pas aux premiers états financiers IFRS d'une entité.
- 27A Si, au cours de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS, une entité change ses méthodes comptables ou ses choix relatifs aux exemptions prévues dans la présente norme, elle doit expliquer les changements effectués entre son premier rapport financier intermédiaire IFRS et ses premiers états financiers IFRS conformément au paragraphe 23, et mettre à jour les rapprochements requis par le paragraphe 24 a) et b).
- 28 Si une entité n'a pas présenté d'états financiers pour les périodes précédentes, ses premiers états financiers IFRS doivent en faire mention.

Désignation des actifs financiers ou des passifs financiers

- 29 Le paragraphe D19A autorise l'entité à désigner un actif financier comptabilisé antérieurement comme étant un actif financier évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat. L'entité doit indiquer la juste valeur des actifs financiers ainsi désignés à la date de désignation, ainsi que leur classement et leur valeur comptable dans les états financiers antérieurs.
- 29A Le paragraphe D19 autorise l'entité à désigner un passif financier comptabilisé antérieurement comme étant un passif financier évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat. L'entité doit indiquer la juste valeur des passifs financiers ainsi désignés à la date de désignation, ainsi que leur classement et leur valeur comptable dans les états financiers antérieurs.

Utilisation de la juste valeur en tant que coût présumé

- 30 Si, dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, une entité utilise la juste valeur comme *coût présumé* d'une immobilisation corporelle, d'un immeuble de placement, d'une immobilisation incorporelle ou d'un actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation (voir paragraphes D5 et D7), les premiers états financiers IFRS de l'entité doivent indiquer, pour chaque poste de l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS:

- a) le cumul de ces justes valeurs; et
- b) le montant cumulé des ajustements des valeurs comptables présentées selon le référentiel comptable antérieur.

Utilisation du coût présumé pour les participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées

- 31 De même, si dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, une entité utilise un coût présumé pour une participation dans une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée dans ses états financiers individuels (voir paragraphe D15), les premiers états financiers individuels en IFRS de l'entité doivent mentionner:

- a) le coût présumé total de ces participations pour lesquelles le coût présumé est la valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur;
- b) le coût présumé total de ces participations pour lesquelles le coût présumé est la juste valeur; et
- c) le montant cumulé des ajustements des valeurs comptables présentées selon le référentiel comptable antérieur.

Utilisation du coût présumé pour les actifs pétroliers et gaziers

- 31A Si une entité applique l'exemption prévue au paragraphe D8A b) aux actifs pétroliers et gaziers, elle doit l'indiquer en précisant sur quelle base ont été allouées les valeurs comptables déterminées selon le référentiel comptable antérieur.

Utilisation du coût présumé pour les activités à tarifs réglementés

- 31B Si une entité utilise l'exemption prévue au paragraphe D8B pour des activités à tarifs réglementés, elle doit l'indiquer en précisant sur quelle base les valeurs comptables étaient déterminées selon le référentiel comptable antérieur.

Utilisation du coût présumé à la suite d'une période d'hyperinflation grave

- 31C Si une entité choisit d'évaluer ses actifs et passifs à la juste valeur et d'utiliser celle-ci comme leur coût présumé dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS par suite d'une hyperinflation grave (voir paragraphes D26 à D30), elle doit expliquer dans ses premiers états financiers IFRS comment et pourquoi sa monnaie fonctionnelle a été, puis a cessé d'être, caractérisée par les deux conditions suivantes:

- a) absence d'indice général des prix fiable pouvant être utilisé par l'ensemble des entités ayant des opérations et des soldes libellés dans la monnaie en question;
- b) absence de possibilité d'échanger la monnaie en question contre une monnaie étrangère relativement stable.

Rapports financiers intermédiaires

- 32 Conformément au paragraphe 23, si une entité présente un rapport financier intermédiaire selon IAS 34 pour une partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS, elle doit satisfaire aux dispositions suivantes, outre celles d'IAS 34:

- a) chaque rapport financier intermédiaire doit comprendre, si l'entité a présenté un rapport financier intermédiaire pour la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent:
 - i) un rapprochement entre ses capitaux propres selon le référentiel comptable antérieur à la fin de cette période intermédiaire comparable et ses capitaux propres selon les IFRS à cette même date; et

- ii) un rapprochement avec son résultat global total selon les IFRS pour cette période intermédiaire comparable (période considérée et cumul depuis le début de l'exercice). Le point de départ de ce rapprochement doit être le résultat global total selon le référentiel comptable antérieur pour cette période ou, si l'entité n'a pas publié ce total, le résultat net selon le référentiel comptable antérieur;
- b) outre les rapprochements imposés par le paragraphe a), le premier rapport financier intermédiaire d'une entité selon IAS 34 pour une partie de la période couverte par ses premiers états financiers IFRS doit comprendre les rapprochements décrits au paragraphe 24 a) et b) (complétés par les détails requis par les paragraphes 25 et 26) ou une référence à un autre document publié qui lui-même présente ces rapprochements;
- c) si une entité change ses méthodes comptables ou ses choix relatifs aux exemptions prévues dans la présente norme, elle doit expliquer ces changements dans chaque rapport financier intermédiaire conformément au paragraphe 23 et mettre à jour les rapprochements requis par les paragraphes a) et b).
- 33 IAS 34 impose des informations minimales à fournir, basées sur l'hypothèse selon laquelle les utilisateurs du rapport financier intermédiaire ont également accès aux derniers états financiers annuels. Toutefois, IAS 34 impose également qu'une entité indique «tout événement significatif ou toute transaction significative pour la compréhension de la période intermédiaire considérée». Par conséquent, si un premier adoptant n'a pas, dans ses derniers états financiers annuels selon le référentiel comptable antérieur, communiqué des informations indispensables pour comprendre la période intermédiaire considérée, son rapport financier intermédiaire doit mentionner ces informations ou comprendre une référence à un autre document publié qui les mentionne.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- 34 L'entité doit appliquer la présente norme si ses premiers états financiers IFRS couvrent une période ouverte à compter du 1^{er} juillet 2009. Une application anticipée est autorisée.
- 35 L'entité doit appliquer les modifications énoncées aux paragraphes D1 n) et D23 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2009. Si l'entité applique IAS 23 *Coûts d'emprunt* (telle que révisée en 2007) pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure.
- 36 La publication d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* (telle que révisée en 2008) a donné lieu à la modification des paragraphes 19, C1, C4 f) et g). Si l'entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) pour une période antérieure, elle doit également appliquer ces modifications pour cette période antérieure.
- 37 La publication d'IAS 27 *États financiers consolidés et individuels* (telle que modifiée en 2008) a donné lieu à la modification des paragraphes B1 et B7. Si l'entité applique IAS 27 (modifiée en 2008) pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure.
- 38 La publication de *Coût d'une participation dans une filiale, une entité contrôlée conjointement ou une entreprise associée* (modifications d'IFRS 1 et d'IAS 27), en mai 2008, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 31, D1 g), D14 et D15. L'entité doit appliquer ces paragraphes pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2009. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique ces paragraphes pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 39 La publication des *Améliorations des IFRS*, en mai 2008, a donné lieu à la modification du paragraphe B7. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2009. Si l'entité applique IAS 27 (modifiée en 2008) pour une période antérieure, elle doit appliquer les modifications pour cette période antérieure.
- 39A La publication des *Exemptions supplémentaires pour les premiers adoptants* (modifications d'IFRS 1), en juillet 2009, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 31A, D8A, D9A et D21A et à la modification du paragraphe D1c), d) et l). L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 39B [Supprimé]
- 39C La publication d'IFRIC 19 *Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres* a donné lieu à l'ajout du paragraphe D25. L'entité qui applique IFRIC 19 doit appliquer cette modification.

39D [Supprimé]

39E La publication des *Améliorations des IFRS*, en mai 2010, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 27A, 31B et D8B, et à la modification des paragraphes 27, 32, D1 c) et D8. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer. Les entités qui ont appliqué les IFRS pour la première fois à une période antérieure à l'entrée en vigueur d'IFRS 1 ou qui ont appliqué IFRS 1 à une période antérieure sont autorisées à appliquer la modification du paragraphe D8 de manière rétrospective dans la première période annuelle suivant l'entrée en vigueur de cette modification. L'entité qui applique le paragraphe D8 de manière rétrospective doit l'indiquer.

39F [Supprimé]

39G [Supprimé]

39H La publication d'*Hyperinflation grave et suppression des dates d'application fermes pour les premiers adoptants* (modifications d'IFRS 1) en décembre 2010 a donné lieu à la modification des paragraphes B2, D1 et D20, ainsi qu'à l'ajout des paragraphes 31C et D26 à D30. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2011. Une application anticipée est autorisée.

39I La publication d'IFRS 10 *États financiers consolidés* et d'IFRS 11 *Partenariats*, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 31, B7, C1, D1, D14 et D15, et à l'ajout du paragraphe D31. L'entité qui applique IFRS 10 et IFRS 11 doit appliquer ces modifications.

39J La publication d'IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*, en mai 2011, a donné lieu à la suppression du paragraphe 19, et à la modification de la définition de la juste valeur dans l'appendice A ainsi que des paragraphes D15 et D20. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.

39K La publication de *Présentation des autres éléments du résultat global* (modifications d'IAS 1), en juin 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 21. L'entité qui applique IAS 1 telle que modifiée en juin 2011 doit appliquer cette modification.

39L La publication d'IAS 19 *Avantages du personnel* (telle que modifiée en juin 2011) a donné lieu à la modification du paragraphe D1, et à la suppression des paragraphes D10 et D11. L'entité qui applique IAS 19 (telle que modifiée en juin 2011) doit appliquer ces modifications.

39M La publication d'IFRIC 20 *Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert* a donné lieu à l'ajout du paragraphe D32 et à la modification du paragraphe D1. L'entité qui applique IFRIC 20 doit appliquer cette modification.

39N La publication de *Prêts publics* (modifications d'IFRS 1), en mars 2012, a donné lieu à l'ajout des paragraphes B1 f) et B10 à B12. L'entité doit appliquer ces paragraphes pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Une application anticipée est autorisée.

39O Les paragraphes B10 et B11 font référence à IFRS 9. Si l'entité applique la présente norme mais n'applique pas encore IFRS 9, les références des paragraphes B10 et B11 à IFRS 9 doivent s'interpréter comme des références à IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

39P La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2009-2011*, en mai 2012, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 4A, 4B, 23A et 23B. L'entité doit appliquer ces modifications de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

39Q La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2009-2011*, en mai 2012, a donné lieu à la modification du paragraphe D23. L'entité doit appliquer cette modification de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

39R La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2009-2011*, en mai 2012, a donné lieu à la modification du paragraphe 21. L'entité doit appliquer cette modification de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2013. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique la modification pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

- 39S La publication d'*États financiers consolidés, partenariats et informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités: dispositions transitoires* (modifications d'IFRS 10, d'IFRS 11 et d'IFRS 12), en juin 2012, a donné lieu à la modification du paragraphe D31. L'entité qui applique IFRS 11 (telle que modifiée en juin 2012) doit appliquer cette modification.
- 39T La publication d'*Entités d'investissement* (modifications d'IFRS 10, d'IFRS 12 et d'IAS 27), en octobre 2012, a donné lieu à la modification des paragraphes D16 et D17 et de l'appendice C. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014. Une application anticipée des dispositions d'*Entités d'investissement* est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit appliquer en même temps toutes les modifications introduites par *Entités d'investissement*.
- 39U [Supprimé]
- 39V La publication d'IFRS 14 *Comptes de report réglementaires*, en janvier 2014, a donné lieu à la modification du paragraphe D8B. L'entité doit appliquer cette modification pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique IFRS 14 pour une période antérieure, elle doit appliquer la modification pour cette période antérieure.
- 39W La publication de *Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des entreprises communes* (modifications d'IFRS 11), en mai 2014, a donné lieu à la modification du paragraphe C5. L'entité doit appliquer cette modification pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Si l'entité applique les modifications connexes d'IFRS 11 décrites dans *Comptabilisation des acquisitions d'intérêts dans des entreprises communes* (modifications d'IFRS 11) pour une période antérieure, elle doit appliquer pour cette même période la modification du paragraphe C5.
- 39X La publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en mai 2014, a donné lieu à la modification du paragraphe D1, à la suppression du paragraphe D24 et de l'intertitre s'y rattachant, et à l'ajout des paragraphes D34 et D35 et de l'intertitre s'y rattachant. L'entité qui applique IFRS 15 doit appliquer ces modifications.
- 39Y La publication d'IFRS 9 *Instruments financiers*, en juillet 2014, a donné lieu à la modification des paragraphes 29, B1 à B6, D1, D14, D15, D19 et D20, à la suppression des paragraphes 39B, 39G et 39U et à l'ajout des paragraphes 29A, B8 à B8G, B9, D19A à D19C, D33, E1 et E2. L'entité qui applique IFRS 9 doit appliquer ces modifications.
- 39Z La publication d'*Utilisation de la méthode de la mise en équivalence dans les états financiers individuels* (modifications d'IAS 27), en août 2014, a donné lieu à la modification du paragraphe D14 et à l'ajout du paragraphe D15A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 39AA [Supprimé]
- 39AB La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 30, C4, D1, D7, D8B et D9, à la suppression du paragraphe D9A et à l'ajout des paragraphes D9B à D9E. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.
- 39AC La publication d'IFRIC 22 *Transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée* a donné lieu à l'ajout du paragraphe D36 et à la modification du paragraphe D1. L'entité qui applique IFRIC 22 doit appliquer cette modification.
- 39AD La publication des *Améliorations annuelles des IFRS — Cycle 2014-2016*, en décembre 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 39L et 39T et à la suppression des paragraphes 39D, 39F, 39AA et E3 à E7. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018.
- 39AE La publication d'IFRS 17 *Contrats d'assurance*, en mai 2017, a donné lieu à la modification des paragraphes B1 et D1, à la suppression du paragraphe D4 et de l'intertitre s'y rattachant, ainsi qu'à l'ajout, après le paragraphe B12, du paragraphe B13 et de l'intertitre s'y rattachant. L'entité qui applique IFRS 17 doit appliquer ces modifications.
- 39AF La publication d'IFRIC 23 *Incertitude relative au traitement des impôts sur le résultat* a donné lieu à l'ajout du paragraphe E8. L'entité qui applique IFRIC 23 doit appliquer cette modification.
- 39AG La publication des *Améliorations annuelles des normes IFRS 2018-2020*, en mai 2020, a donné lieu à la modification du paragraphe D1 f) et à l'ajout du paragraphe D13A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

39AH La publication d'*Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction*, en mai 2021, a donné lieu à la modification du paragraphe B1 et à l'ajout du paragraphe B14. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

RETRAIT D'IFRS 1 (PUBLIÉE EN 2003)

40 La présente norme annule et remplace IFRS 1 (publiée en 2003 et modifiée en mai 2008).

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme.

date de transition aux IFRS	Début de la première période pour laquelle une entité présente des informations comparatives complètes selon les IFRS dans ses premiers états financiers IFRS .
coût présumé	Montant utilisé comme substitut du coût ou du coût amorti à une date donnée. L'amortissement ultérieur suppose que l'entité avait initialement comptabilisé l'actif ou le passif à la date donnée et que son coût était égal au coût présumé.
juste valeur	Prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants de marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13.)
premiers états financiers IFRS	Premiers états financiers annuels dans lesquels une entité adopte les normes internationales d'information financière (IFRS) , par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS.
première période de reporting selon les IFRS	Période de reporting la plus récente couverte par les premiers états financiers IFRS d'une entité.
premier adoptant	Entité qui présente ses premiers états financiers IFRS .
normes internationales d'information financière (IFRS)	Normes et Interprétations publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent: <ul style="list-style-type: none">a) les normes internationales d'information financière;b) les normes comptables internationales;c) les interprétations IFRIC; etd) les interprétations SIC ⁽³¹⁾.
état de la situation financière d'ouverture en IFRS	
État de la situation financière d'une entité à la date de transition aux IFRS .	
référentiel comptable antérieur	Référentiel comptable qu'un premier adoptant utilisait juste avant d'adopter les IFRS.

⁽³¹⁾ Définition des IFRS modifiée par suite des changements d'appellations ayant découlé de la révision des statuts de l'IFRS Foundation en 2010.

*Appendice B***Exceptions à l'application rétrospective d'autres IFRS**

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme.

B1 L'entité doit appliquer les exceptions suivantes:

- a) décomptabilisation d'actifs financiers et de passifs financiers (paragraphe B2 et B3);
- b) comptabilité de couverture (paragraphe B4 à B6);
- c) participations ne donnant pas le contrôle (paragraphe B7);
- d) classement et évaluation des actifs financiers (paragraphe B8 à B8C);
- e) dépréciation d'actifs financiers (paragraphe B8D à B8G);
- f) dérivés incorporés (paragraphe B9);
- g) prêts publics (paragraphe B10 à B12);
- h) contrats d'assurance (paragraphe B13) et
- i) impôt différé rattaché aux passifs relatifs aux contrats de location, ainsi qu'au démantèlement ou à la remise en état et à d'autres passifs similaires (paragraphe B14).

Décomptabilisation d'actifs financiers et de passifs financiers

B2 Sauf dans les cas permis par le paragraphe B3, un premier adoptant doit appliquer de manière prospective les dispositions de décomptabilisation d'IFRS 9 aux transactions réalisées à compter de la date de transition aux IFRS. Par exemple, si un premier adoptant a décomptabilisé des actifs financiers non dérivés ou des passifs financiers non dérivés selon le référentiel comptable antérieur par suite d'une transaction réalisée avant la date de transition aux IFRS, il ne doit pas comptabiliser ces actifs et ces passifs selon les IFRS (sauf s'ils répondent aux conditions de comptabilisation par suite d'une transaction ou d'un événement ultérieur).

B3 Nonobstant le paragraphe B2, une entité peut appliquer les dispositions de décomptabilisation d'IFRS 9 de manière rétrospective à compter d'une date choisie par elle, à condition que l'information nécessaire pour appliquer IFRS 9 aux actifs financiers et aux passifs financiers décomptabilisés par suite de transactions passées ait été obtenue lors de la comptabilisation initiale de ces transactions.

Comptabilité de couverture

B4 Selon les dispositions d'IFRS 9, à la date de transition aux IFRS, une entité doit:

- a) évaluer tous les dérivés à leur juste valeur; et
- b) éliminer tous les profits et pertes différés qui résultent de dérivés et qui étaient présentés à titre d'actifs ou de passifs selon le référentiel comptable antérieur.

- B5 Une entité ne doit pas refléter dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS une relation de couverture ne satisfaisant pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon IFRS 9 (c'est le cas, par exemple, des nombreuses relations de couverture dans lesquelles l'instrument de couverture est une option émise autonome ou une option émise nette, ou dans lesquelles l'élément couvert est une position nette dans une couverture de flux de trésorerie pour un risque autre que le risque de change). Toutefois, si une entité a désigné une position nette comme élément couvert selon le référentiel comptable antérieur, elle peut désigner comme élément couvert selon les IFRS un élément pris individuellement au sein de cette position nette, ou une position nette si cela est conforme aux dispositions du paragraphe 6.6.1 d'IFRS 9, pour autant qu'elle le fasse au plus tard à la date de transition aux IFRS.
- B6 Si, avant la date de transition aux IFRS, une entité avait désigné une transaction comme étant une couverture, mais que la couverture ne répond pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon IFRS 9, l'entité doit appliquer les paragraphes 6.5.6 et 6.5.7 d'IFRS 9 pour cesser la comptabilité de couverture. Les transactions conclues avant la date de transition aux IFRS ne doivent pas être désignées rétrospectivement comme opérations de couverture.

Participations ne donnant pas le contrôle

- B7 Un premier adoptant doit appliquer les dispositions suivantes d'IFRS 10 à titre prospectif à compter de la date de transition aux IFRS:
- a) la disposition du paragraphe B94 selon laquelle le résultat global total est attribué aux propriétaires de la société mère et aux détenteurs de participations ne donnant pas le contrôle même si cela se traduit par un solde déficitaire pour les participations ne donnant pas le contrôle;
 - b) les dispositions des paragraphes 23 et B96 relatives à la comptabilisation des modifications du pourcentage de détention de titres de participation d'une société mère dans une filiale qui ne se traduisent pas par la perte du contrôle; et
 - c) les dispositions des paragraphes B97 à B99 relatives à la comptabilisation de la perte du contrôle d'une filiale, ainsi que les dispositions liées du paragraphe 8A d'IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*.

Toutefois, si un premier adoptant choisit d'appliquer à titre rétrospectif IFRS 3 à des regroupements d'entreprises passés, il doit également appliquer IFRS 10 selon le paragraphe C1 de la présente norme.

Classement et évaluation des instruments financiers

- B8 Une entité doit apprécier si un actif financier remplit les conditions énoncées au paragraphe 4.1.2 ou 4.1.2A d'IFRS 9 en fonction des faits et des circonstances qui existent à la date de transition aux IFRS.
- B8A S'il est impraticable d'évaluer un élément valeur temps de l'argent modifié conformément aux paragraphes B4.1.9B à B4.1.9D d'IFRS 9 en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient à la date de transition aux IFRS, l'entité doit évaluer les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels de cet actif financier en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient à la date de transition aux IFRS, sans prendre en compte les exigences des paragraphes B4.1.9B à B4.1.9D d'IFRS 9 relatives à la modification de l'élément valeur temps de l'argent. (Dans ce cas, l'entité doit aussi appliquer le paragraphe 42R d'IFRS 7, mais toute référence au «paragraphe 7.2.4 d'IFRS 9» doit s'entendre comme une référence au présent paragraphe et toute référence à la «comptabilisation initiale de l'actif financier» comme une référence à la «date de transition aux IFRS».)
- B8B S'il est impraticable de déterminer si la juste valeur d'une caractéristique de remboursement anticipé n'est pas importante selon le paragraphe B4.1.12 c) d'IFRS 9 en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient à la date de transition aux IFRS, l'entité doit évaluer les caractéristiques des flux de trésorerie contractuels de cet actif financier en se fondant sur les faits et les circonstances qui existaient à la date de transition aux IFRS, sans prendre en compte l'exception du paragraphe B4.1.12 d'IFRS 9 concernant les clauses de remboursement anticipé. (Dans ce cas, l'entité doit aussi appliquer le paragraphe 42S d'IFRS 7, mais toute référence au «paragraphe 7.2.5 d'IFRS 9» doit s'entendre comme une référence au présent paragraphe et toute référence à la «comptabilisation initiale de l'actif financier» comme une référence à la «date de transition aux IFRS».)

- B8C Si, pour l'entité, l'application rétrospective de la méthode du taux d'intérêt effectif imposée dans IFRS 9 est impraticable (au sens d'IAS 8), la juste valeur de l'actif financier ou du passif financier à la date de transition aux IFRS doit correspondre à la nouvelle valeur comptable brute de cet actif financier ou au nouveau coût amorti de ce passif financier à la date de transition aux IFRS.

Dépréciation d'actifs financiers

- B8D L'entité doit appliquer de manière rétrospective les dispositions en matière de dépréciation de la section 5.5 d'IFRS 9, sous réserve des paragraphes B8E à B8G, E1 et E2.
- B8E À la date de transition aux IFRS, l'entité doit recourir aux informations raisonnables et justifiables qu'il est possible d'obtenir sans devoir engager de coûts ou d'efforts excessifs pour déterminer le risque de crédit d'un instrument financier à la date de comptabilisation initiale (ou, dans le cas des engagements de prêt et des contrats de garantie financière, la date à laquelle l'entité est devenue partie à l'engagement irrévocable comme l'indique le paragraphe 5.5.6 d'IFRS 9) et le comparer au risque de crédit à la date de transition aux IFRS (voir aussi paragraphes B7.2.2 et B7.2.3 d'IFRS 9).
- B8F Lorsqu'elle détermine si le risque de crédit a augmenté de façon importante depuis la comptabilisation initiale de l'instrument financier, l'entité peut appliquer:
- a) les dispositions des paragraphes 5.5.10 et B5.5.22 à B5.5.24 d'IFRS 9; et
 - b) si elle se fonde sur des informations sur les paiements en souffrance pour procéder à cette détermination, la présomption réfutable du paragraphe 5.5.11 d'IFRS 9 relative aux paiements contractuels qui sont en souffrance depuis plus de 30 jours.
- B8G Dans le cas où des coûts ou des efforts excessifs seraient nécessaires pour déterminer, à la date de transition aux IFRS, s'il y a eu une augmentation importante du risque de crédit d'un instrument financier depuis sa comptabilisation initiale, l'entité doit comptabiliser une correction de valeur pour pertes à hauteur d'un montant correspondant aux pertes de crédit attendues pour la durée de vie à chaque date de clôture jusqu'à ce que cet instrument financier soit décomptabilisé [à moins que le risque de crédit associé à l'instrument ne soit faible à la date de clôture, auquel cas le paragraphe B8F a) s'applique].

Dérivés incorporés

- B9 Un premier adoptant doit apprécier si un dérivé incorporé doit être séparé du contrat hôte et comptabilisé en tant que dérivé en fonction des conditions qui existaient à la date à laquelle il est devenu partie au contrat ou à la date à laquelle un réexamen est requis par le paragraphe B4.3.11 d'IFRS 9, si celle-ci est postérieure.

Prêts publics

- B10 Un premier adoptant doit classer tous les prêts publics reçus soit en tant que passif financier, soit en tant qu'instrument de capitaux propres, selon IAS 32 *Instruments financiers: Présentation*. Sauf dans le cas permis par le paragraphe B11, un premier adoptant doit appliquer de manière prospective les dispositions d'IFRS 9 *Instruments financiers* et d'IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique* aux prêts publics existant à la date de transition aux IFRS et ne doit pas comptabiliser comme une subvention publique l'avantage tiré d'un prêt public assorti d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. Par conséquent, si un premier adoptant n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, comptabilisé et évalué un prêt public assorti d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché d'une manière conforme aux dispositions des IFRS, la valeur comptable du prêt à la date de transition aux IFRS déterminée selon le référentiel comptable antérieur doit être utilisée comme valeur comptable du prêt dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. L'entité doit évaluer de tels prêts selon IFRS 9 après la date de transition aux IFRS.
- B11 Nonobstant le paragraphe B10, l'entité peut appliquer rétrospectivement les dispositions d'IFRS 9 et d'IAS 20 à un prêt public contracté avant la date de transition aux IFRS, à condition que l'information que nécessite une application rétrospective ait été obtenue lors de la comptabilisation initiale du prêt.

- B12 Les dispositions et indications des paragraphes B10 et B11 n'empêchent pas l'entité de se prévaloir des exemptions prévues aux paragraphes D19 à D19D concernant la désignation d'instruments financiers comptabilisés antérieurement comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net.

Contrats d'assurance

- B13 L'entité doit appliquer les dispositions transitoires des paragraphes C1 à C24 ainsi que C28 de l'appendice C d'IFRS 17 aux contrats qui entrent dans le champ d'application d'IFRS 17. Toute mention, dans ces paragraphes d'IFRS 17, de la date de transition doit s'interpréter comme une mention de la date de transition aux IFRS.

Impôt différé rattaché aux passifs relatifs aux contrats de location, ainsi qu'au démantèlement ou à la remise en état et à d'autres passifs similaires

- B14 Les paragraphes 15 et 24 d'IAS 12 *Impôts sur le résultat* exemptent l'entité de comptabiliser un actif d'impôt différé ou un passif d'impôt différé dans certaines circonstances particulières. Malgré cette exemption, à la date de transition aux IFRS, un nouvel adoptant doit comptabiliser un actif d'impôt différé, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, auquel les différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, et un passif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles déductibles et les différences temporelles imposables liées:
- a) aux actifs au titre de droits d'utilisation et aux passifs locatifs; et
 - b) aux passifs relatifs au démantèlement ou à la remise en état et aux autres passifs similaires ainsi qu'aux montants correspondants comptabilisés dans le coût de l'actif en cause.

Appendice C

Exemptions pour les regroupements d'entreprises

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme. L'entité doit appliquer les dispositions suivantes aux regroupements d'entreprises qu'elle a comptabilisés avant la date de transition aux IFRS. Le présent appendice ne doit être appliqué qu'aux regroupements d'entreprises qui entrent dans le champ d'application d'IFRS 3 Regroupements d'entreprises.

- C1 Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement IFRS 3 à des regroupements d'entreprises passés (des regroupements d'entreprises qui se sont produits avant la date de transition aux IFRS). Toutefois, si un premier adoptant retraits un regroupement d'entreprises pour se conformer à IFRS 3, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises postérieurs et doit aussi appliquer IFRS 10 à partir de cette même date. Par exemple, si un premier adoptant décide de retraiter un regroupement d'entreprises intervenu le 30 juin 20X6, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises intervenus entre le 30 juin 20X6 et la date de transition aux IFRS, et il doit appliquer aussi IFRS 10 à partir du 30 juin 20X6.
- C2 Une entité n'est pas tenue d'appliquer IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères* de manière rétrospective aux ajustements de la juste valeur et au *goodwill* provenant de regroupements d'entreprises survenus avant la date de transition aux IFRS. Si l'entité n'applique pas IAS 21 rétrospectivement à ces ajustements de la juste valeur et au *goodwill*, elle doit les traiter comme des actifs et passifs de l'entité et non comme des actifs et passifs de l'entité acquise. Par conséquent, soit ces ajustements de la juste valeur et ce *goodwill* sont déjà exprimés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité, soit ils constituent des éléments non monétaires en monnaie étrangère, présentés en utilisant le cours de change appliqué selon le référentiel comptable antérieur.
- C3 Une entité peut appliquer IAS 21 de façon rétrospective aux ajustements de la juste valeur et au *goodwill* découlant soit:
- a) de tous les regroupements d'entreprises survenus avant la date de transition aux IFRS; ou
 - b) de tous les regroupements d'entreprises que l'entité choisit de retraiter de manière à se conformer à IFRS 3, comme l'autorise le paragraphe C1 ci-dessus.
- C4 Si un premier adoptant n'applique pas de façon rétrospective IFRS 3 à un regroupement d'entreprises passé, cela se traduira pour ce regroupement d'entreprises par les conséquences suivantes:
- a) Le premier adoptant doit maintenir la même classification (comme acquisition par l'acquéreur légal, acquisition inversée par l'entreprise acquise légale, ou une mise en commun d'intérêts) que dans ses états financiers présentés selon le référentiel comptable antérieur.
 - b) Le premier adoptant doit comptabiliser tous les actifs et passifs à la date de transition aux IFRS qui ont été acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises passé, sauf:
 - i) certains actifs et passifs financiers décomptabilisés selon le référentiel comptable antérieur (voir paragraphe B2); et
 - ii) les actifs, y compris le *goodwill*, et les passifs qui n'ont pas été comptabilisés dans l'état de la situation financière consolidé de l'acquéreur selon le référentiel comptable antérieur et qui ne satisferaient pas non plus aux conditions de comptabilisation selon les IFRS dans l'état de la situation financière individuel de l'entreprise acquise [voir f) à i) ci-dessous].

Le premier adoptant doit comptabiliser toute variation en résultant par un ajustement des résultats non distribués (ou, le cas échéant, d'une autre catégorie de capitaux propres), sauf si la variation résulte de la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle antérieurement incluse dans le *goodwill* [voir g) i) ci-dessous].

- c) Le premier adoptant doit exclure de son état de la situation financière d'ouverture en IFRS tout élément comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation d'un actif ou d'un passif selon les IFRS. Le premier adoptant doit comptabiliser les variations en résultant comme suit:
- i) le premier adoptant peut avoir classé un regroupement d'entreprises passé comme une acquisition et comptabilisé comme immobilisation incorporelle un élément qui ne satisfait pas aux conditions de comptabilisation en tant qu'actif selon IAS 38 *Immobilisations incorporelles*. Il doit reclasser cet élément (ainsi que, le cas échéant, l'impôt différé lié et les participations ne donnant pas le contrôle) dans le *goodwill* [sauf si le *goodwill* a été déduit des capitaux propres selon le référentiel comptable antérieur, voir g) i) et i) ci-dessous].
 - ii) le premier adoptant doit comptabiliser tous les autres changements en résultant en résultats non distribués ⁽³²⁾.
- d) Les IFRS imposent une évaluation ultérieure de certains actifs et passifs sur une base différente de celle du coût initial, comme la juste valeur. Le premier adoptant doit évaluer ces actifs et passifs selon cette base dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS, même s'ils ont été acquis ou repris lors d'un regroupement d'entreprises passé. Il doit comptabiliser toute variation de la valeur comptable qui en résulte par un ajustement des résultats non distribués (ou le cas échéant, d'une autre catégorie de capitaux propres) plutôt que du *goodwill*.
- e) Immédiatement après le regroupement d'entreprises, la valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur des actifs acquis et des passifs repris dans ce regroupement d'entreprises constitue leur coût présumé, selon les IFRS, à cette date. Si les IFRS imposent une évaluation de ces actifs et passifs à une date ultérieure sur la base du coût, ce coût présumé servira de base pour l'amortissement sur la base du coût à compter de la date du regroupement d'entreprises.
- f) Si un actif acquis ou un passif repris dans un regroupement d'entreprises passé n'a pas été comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur, il n'en a pas pour autant un coût présumé nul dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Au contraire, l'acquéreur doit le comptabiliser et l'évaluer dans son état de la situation financière consolidé sur la base qu'imposeraient les IFRS dans l'état de la situation financière de l'entreprise acquise. À titre d'illustration, si l'acquéreur n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, inscrit à l'actif des contrats de location acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé dans lesquels l'entreprise acquise apparaissait en tant que preneur, il doit inscrire ces contrats de location à l'actif de ses états financiers consolidés, tout comme IFRS 16 *Contrats de location* imposerait à l'entreprise acquise de le faire dans son état de la situation financière en IFRS. De même, si l'acquéreur n'avait pas, selon le référentiel comptable antérieur, comptabilisé un passif éventuel qui existe toujours à la date de transition aux IFRS, l'acquéreur doit comptabiliser ce passif éventuel à cette date, à moins que IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* n'interdise sa comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise. À l'inverse, si un actif ou un passif a été inclus dans le *goodwill* selon le référentiel comptable antérieur mais aurait été comptabilisé séparément selon IFRS 3, cet actif ou ce passif reste inclus dans le *goodwill*, sauf si les IFRS imposent sa comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise.
- g) La valeur comptable du *goodwill* dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS sera sa valeur comptable selon le référentiel comptable antérieur à la date de transition aux IFRS, après prise en compte des deux ajustements suivants:
- i) Si le paragraphe c) i) ci-dessus l'impose, le premier adoptant doit augmenter la valeur comptable du *goodwill* lorsqu'il reclasse un élément qu'il avait comptabilisé en immobilisation incorporelle selon le référentiel comptable antérieur. De même, si f) ci-dessus impose au premier adoptant de comptabiliser une immobilisation incorporelle qui avait été incluse dans le *goodwill* comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur, le premier adoptant doit réduire la valeur comptable du *goodwill* en conséquence (et, le cas échéant, ajuster l'impôt différé et les participations ne donnant pas le contrôle).
 - ii) Qu'il y ait ou non une indication selon laquelle le *goodwill* est susceptible d'avoir perdu de la valeur, le premier adoptant doit appliquer IAS 36 lorsqu'il effectue un test de dépréciation du *goodwill* à la date de transition aux IFRS et lorsqu'il comptabilise le cas échéant une perte de valeur constatée en résultats non distribués (ou, si IAS 36 l'impose, en écarts de réévaluation). Le test de dépréciation doit être basé sur les conditions existantes à la date de transition aux IFRS.

⁽³²⁾ Parmi ces changements figurent les reclassements depuis ou vers les immobilisations incorporelles si le *goodwill* n'a pas été comptabilisé sous la forme d'un actif selon le référentiel comptable antérieur. Ce cas se présente si, selon le référentiel comptable antérieur, l'entité a) a déduit le *goodwill* des capitaux propres ou b) n'a pas traité le regroupement d'entreprises comme une acquisition.

- h) Aucun autre ajustement de la valeur comptable du *goodwill* ne doit être effectué à la date de transition aux IFRS. Par exemple, le premier adoptant ne doit pas retraiter la valeur comptable du *goodwill*:
- i) pour exclure la recherche et le développement en cours acquis lors de ce regroupement d'entreprises (sauf si l'immobilisation incorporelle liée satisfait aux conditions de comptabilisation selon IAS 38 dans l'état de la situation financière individuel de l'entreprise acquise);
 - ii) pour ajuster un amortissement antérieur du *goodwill*;
 - iii) pour annuler les ajustements sur le *goodwill* que IFRS 3 n'autoriserait pas, mais qui ont été comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur du fait d'ajustements apportés aux actifs et aux passifs entre la date du regroupement d'entreprises et la date de transition aux IFRS.
- i) Si le premier adoptant a comptabilisé un *goodwill* selon le référentiel comptable antérieur en déduction des capitaux propres:
- i) il ne doit pas comptabiliser ce *goodwill* dans son état de la situation financière d'ouverture en IFRS. En outre, il ne doit pas reclasser ce *goodwill* dans le résultat en cas de cession de la filiale ou lorsque la participation dans la filiale perd de sa valeur.
 - ii) les ajustements résultant du dénouement ultérieur d'une éventualité affectant le prix d'acquisition doivent être comptabilisés en résultats non distribués.
- j) Selon son référentiel comptable antérieur, le premier adoptant a pu ne pas consolider une filiale acquise lors d'un regroupement d'entreprises passé (par exemple parce que la société mère ne la considérait pas comme une filiale selon le référentiel comptable antérieur ou ne préparait pas d'états financiers consolidés). Le premier adoptant doit ajuster les valeurs comptables des actifs et des passifs de cette filiale pour les amener à des valeurs que les IFRS imposeraient dans l'état de la situation financière individuel de la filiale. Le coût présumé du *goodwill* est égal à la différence, à la date de transition aux IFRS, entre:
- i) la part de la société mère dans ces valeurs comptables ajustées; et
 - ii) le coût, dans les états financiers individuels de la société mère, de sa participation dans cette filiale.
- k) L'évaluation des participations ne donnant pas le contrôle et de l'impôt différé découle de l'évaluation des autres actifs et passifs. C'est pourquoi les ajustements des actifs et passifs comptabilisés, mentionnés ci-dessus, affectent les participations ne donnant pas le contrôle et les impôts différés.
- C5 L'exemption relative au traitement des regroupements d'entreprises passés s'applique également aux acquisitions passées de participations dans des entreprises associées, et de participations dans des coentreprises et d'intérêts dans des entreprises communes dont l'activité constitue une entreprise au sens d'IFRS 3. En outre, la date retenue pour le paragraphe C1 s'applique aussi à toutes ces acquisitions.

*Appendice D***Exemptions de dispositions d'autres IFRS**

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme.

D1 Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes:

- a) transactions dont le paiement est fondé sur des actions (paragraphe D2 et D3);
- b) [Supprimé]
- c) coût présumé (paragraphe D5 à D8B);
- d) contrats de location (paragraphe D9 et D9B à D9E);
- f) montant cumulé des différences de conversion (paragraphe D12 et D13A);
- g) participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées (paragraphe D14 et D15A);
- h) actifs et passifs de filiales, d'entreprises associées et de coentreprises (paragraphe D16 et D17);
- i) instruments financiers composés (paragraphe D18);
- j) désignation d'instruments financiers comptabilisés antérieurement (paragraphe D19 à D19C);
- k) évaluation à la juste valeur d'actifs financiers ou de passifs financiers lors de leur comptabilisation initiale (paragraphe D20);
- (l) passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle (paragraphe D21 et D21A);
- (m) actifs financiers ou immobilisations incorporelles comptabilisés conformément à IFRIC 12 *Accords de concession de services* (paragraphe D22);
- (n) coûts d'emprunt (paragraphe D23);
- (o) [Supprimé]
- (p) extinction de passifs financiers au moyen d'instruments de capitaux propres (paragraphe D25);
- (q) hyperinflation grave (paragraphe D26 à D30);
- (r) partenariats (paragraphe D31);
- (s) frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert (paragraphe D32);
- (t) désignation de contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier (paragraphe D33);
- (u) produits des activités ordinaires (paragraphe D34 et D35); et

v) transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée (paragraphe D36).

Une entité ne doit pas appliquer par analogie ces exemptions à d'autres éléments.

Transactions dont le paiement est fondé sur des actions

- D2 Un premier adoptant est encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* aux instruments de capitaux propres attribués au plus tard le 7 novembre 2002. Un premier adoptant est également encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 aux instruments de capitaux propres octroyés après le 7 novembre 2002 et acquis avant la plus tardive des dates suivantes: a) la date de transition aux IFRS et b) le 1^{er} janvier 2005. Toutefois, si un premier adoptant décide d'appliquer IFRS 2 à de tels instruments de capitaux propres, il ne peut le faire que si l'entité a rendu publique la juste valeur de ces instruments de capitaux propres, déterminée à la date d'évaluation, au sens d'IFRS 2. Pour toutes les attributions d'instruments de capitaux propres auxquelles IFRS 2 n'a pas été appliquée (par exemple les instruments de capitaux propres attribués au plus tard le 7 novembre 2002), un premier adoptant doit néanmoins fournir l'information requise par les paragraphes 44 et 45 d'IFRS 2. Si un premier adoptant modifie les termes ou conditions d'une attribution d'instruments de capitaux propres à laquelle IFRS 2 n'a pas été appliquée, l'entité n'est pas tenue d'appliquer les paragraphes 26 à 29 d'IFRS 2 si la modification est intervenue avant la date de transition aux IFRS.
- D3 Un premier adoptant est encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 aux passifs résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, qui ont été réglés avant la date de transition aux IFRS. Un premier adoptant est également encouragé, sans y être tenu, à appliquer IFRS 2 aux passifs réglés avant le 1^{er} janvier 2005. Pour les passifs auxquels IFRS 2 s'applique, un premier adoptant n'est pas tenu de retraiter les informations comparatives dans la mesure où ces informations portent sur une période ou une date antérieures au 7 novembre 2002.

D4 [Supprimé]

Coût présumé

- D5 Une entité peut décider d'évaluer une immobilisation corporelle à la date de transition aux IFRS à sa juste valeur et d'utiliser cette juste valeur en tant que coût présumé à cette date.
- D6 Un premier adoptant peut décider d'utiliser une réévaluation d'une immobilisation corporelle, établie selon le référentiel comptable antérieur à la date de transition aux IFRS ou à une date antérieure, comme coût présumé à la date de la réévaluation, si celle-ci, à la date de la réévaluation, était globalement comparable:
- a) à la juste valeur; ou
 - b) au coût ou au coût amorti selon les IFRS, ajusté, par exemple, en fonction des variations d'un indice des prix général ou spécifique.
- D7 Les choix visés aux paragraphes D5 et D6 peuvent également s'appliquer:
- a) aux immeubles de placement, si une entité choisit d'utiliser le modèle de coût décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement*; et
 - aa) aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation (IFRS 16 *Contrats de location*); et
 - b) aux immobilisations incorporelles qui satisfont:
 - i) aux critères de comptabilisation dans IAS 38 (y compris une évaluation fiable du coût initial); et
 - ii) aux critères d'IAS 38 en matière de réévaluation (y compris l'existence d'un marché actif).

Une entité ne doit pas exercer ces choix pour d'autres actifs ou passifs.

D8 Un premier adoptant peut avoir établi un coût présumé selon le référentiel comptable antérieur pour tout ou partie de ses actifs et passifs en les évaluant à leur juste valeur à une date donnée à l'issue d'un événement tel qu'une privatisation ou un premier appel public à l'épargne.

- a) Si la date d'évaluation *correspond ou est antérieure* à la date de transition aux IFRS, l'entité peut utiliser les évaluations à la juste valeur résultant de tels événements comme coût présumé en IFRS à la date de ces évaluations.
- b) Si la date d'évaluation est *postérieure* à la date de transition aux IFRS, mais qu'elle est comprise dans la période couverte par les premiers états financiers IFRS, les justes valeurs déterminées à l'issue de l'événement peuvent être utilisées comme coût présumé lorsque survient l'événement. L'entité doit comptabiliser, à la date d'évaluation, les ajustements qui en résultent directement en résultats non distribués (ou, le cas échéant, dans une autre catégorie de capitaux propres). À la date de transition aux IFRS, elle doit soit établir le coût présumé en appliquant les critères des paragraphes D5 à D7, soit évaluer ses actifs et passifs conformément aux autres dispositions de la présente norme.

D8A Selon certaines dispositions comptables nationales, les coûts de prospection et de développement pour les propriétés pétrolières et gazières en phase de développement ou de production sont comptabilisés dans des centres de coûts comprenant toutes les propriétés d'une grande zone géographique. Un premier adoptant qui avait recours à ce mode de comptabilisation selon le référentiel comptable antérieur peut choisir d'évaluer les actifs pétroliers et gaziers à la date de transition aux IFRS sur la base suivante:

- a) actifs de prospection et d'évaluation au montant déterminé selon le référentiel comptable antérieur de l'entité; et
- b) actifs dans les phases de développement ou de production au montant déterminé pour le centre de coûts selon le référentiel comptable antérieur de l'entité. L'entité répartit ce montant entre les actifs sous-jacents du centre de coûts au prorata en utilisant les volumes des réserves ou les valeurs des réserves à cette date.

L'entité doit soumettre les actifs de prospection et d'évaluation ainsi que les actifs des phases de développement et de production à des tests de dépréciation à la date de transition aux IFRS conformément à IFRS 6 *Prospection et évaluation de ressources minérales* ou à IAS 36 respectivement et, le cas échéant, réduit le montant déterminé conformément au point a) ou b) ci-dessus. Aux fins du présent paragraphe, les actifs pétroliers et gaziers comprennent seulement les actifs utilisés pour la prospection, l'évaluation, le développement ou la production de pétrole et de gaz.

D8B Certaines entités détiennent des éléments d'immobilisations corporelles ou incorporelles ou des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation qui sont ou étaient antérieurement utilisés dans le cadre d'activités assujetties aux tarifs réglementés. La valeur comptable de tels éléments peut comprendre des montants déterminés selon le référentiel comptable antérieur qui ne remplissent toutefois pas les critères de capitalisation selon les IFRS. Dans ce cas, un premier adoptant peut décider d'utiliser la valeur comptable de l'élément établie selon le référentiel comptable antérieur comme coût présumé à la date de transition aux IFRS. L'entité qui applique cette exemption à un élément n'est pas tenue de l'appliquer à tous les autres. À la date de transition aux IFRS, l'entité doit soumettre chaque élément pour lequel elle applique l'exemption à un test de dépréciation conformément à IAS 36. Aux fins du présent paragraphe, on considère que des activités sont assujetties à des tarifs réglementés lorsqu'elles sont régies par un cadre servant à établir les prix pouvant être exigés des clients pour des biens ou des services et soumis à la surveillance et/ou à l'approbation d'une autorité de réglementation des tarifs (au sens d'IFRS 14 *Comptes de report réglementaires*).

Contrats de location

D9 Un premier adoptant peut apprécier si un contrat existant à la date de transition aux IFRS contient un contrat de location en appliquant les paragraphes 9 à 11 d'IFRS 16 à ce contrat sur la base des faits et des circonstances qui existaient à cette date.

D9A [Supprimé]

D9B Le premier adoptant qui est un preneur peut comptabiliser ses passifs locatifs et ses actifs au titre du droit d'utilisation en appliquant l'approche suivante à tous ses contrats de location (sous réserve des mesures de simplification décrites au paragraphe D9D):

- a) évaluer le passif locatif à la date de transition aux IFRS. Le preneur qui applique cette approche doit évaluer le passif locatif à la valeur actualisée des paiements de loyers restants (voir le paragraphe D9E), déterminée à l'aide de son taux d'emprunt marginal (voir le paragraphe D9E) à la date de transition aux IFRS;

b) évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à la date de transition aux IFRS. Le preneur doit choisir pour chaque contrat de location d'évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation:

- i) soit en déterminant la valeur comptable comme si IFRS 16 avait été appliquée depuis la date de prise d'effet du contrat de location (voir le paragraphe D9E), puis en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de transition aux IFRS;
- ii) soit au montant du passif locatif, ajusté du montant des loyers payés d'avance ou à payer qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière relativement à ce contrat de location immédiatement avant la date de transition aux IFRS;

c) appliquer IAS 36 aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation à la date de transition aux IFRS.

D9C Nonobstant les dispositions du paragraphe D9B, si le premier adoptant apparaît en tant que preneur dans un contrat de location qui répond à la définition d'un immeuble de placement selon IAS 40 et qui est évalué depuis la transition aux IFRS selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40, il doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à sa juste valeur à la date de transition aux IFRS.

D9D Le premier adoptant qui est un preneur peut exercer le choix, contrat par contrat, de faire une ou plusieurs des choses suivantes à la date de transition aux IFRS:

- a) appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques relativement similaires (par exemple, si la durée résiduelle, la catégorie d'actifs sous-jacents et l'environnement économique sont similaires);
- b) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe D9B aux contrats de location dont le terme (voir le paragraphe D9E) se situe dans les 12 mois suivant la date de transition aux IFRS, l'entité devant alors comptabiliser ces contrats de location (et communiquer les informations requises à leur sujet) comme s'il s'agissait de contrats de location à court terme comptabilisés en application du paragraphe 6 d'IFRS 16;
- c) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe D9B aux contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8 d'IFRS 16), l'entité devant alors comptabiliser ces contrats de location (et communiquer les informations requises à leur sujet) en appliquant le paragraphe 6 d'IFRS 16;
- d) exclure les coûts directs initiaux (voir le paragraphe D9E) de l'évaluation de l'actif comptabilisé au titre du droit d'évaluation à la date de transition aux IFRS;
- e) utiliser des connaissances acquises a posteriori, par exemple pour déterminer la durée d'un contrat de location qui contient des options de renouvellement ou de résiliation.

D9E Les termes «paiements de loyers», «preneur», «taux d'emprunt marginal du preneur», «date de prise d'effet du contrat de location», «coûts directs initiaux» et «durée du contrat de location» sont définis dans IFRS 16 et sont utilisés dans le même sens dans la présente norme.

D10-D11 [Supprimé]

Montant cumulé des différences de conversion

D12 IAS 21 impose à une entité:

- a) de comptabiliser certaines différences de conversion en autres éléments du résultat global et de les cumuler dans une composante distincte des capitaux propres; et

- b) en cas de cession d'un établissement à l'étranger, de reclasser le montant cumulé des différences de conversion relatif à cet établissement à l'étranger (y compris, le cas échéant, les profits et les pertes sur des opérations de couverture liées) depuis les capitaux propres vers le résultat net en l'incluant dans le profit ou la perte sur cession.

D13 Toutefois, un premier adoptant n'est pas tenu de se conformer à ces dispositions concernant les montants cumulés des différences de conversion qui existaient à la date de transition aux IFRS. Si un premier adoptant applique cette exemption:

- a) le montant cumulé des différences de conversion pour tous les établissements à l'étranger est réputé nul à la date de transition aux IFRS; et
- b) le profit ou la perte lors de la cession ultérieure de tout établissement à l'étranger doit exclure les différences de conversion nées avant la date de transition aux IFRS et inclure les différences de conversion ultérieures.

D13A Au lieu d'appliquer le paragraphe D12 ou le paragraphe D13, une filiale qui se prévaut de l'exemption prévue au paragraphe D16 a) peut choisir d'évaluer, dans ses états financiers individuels, le montant cumulé des différences de conversion pour tous les établissements à l'étranger à la valeur comptable qu'il conviendrait d'intégrer aux états financiers consolidés de sa société mère, compte tenu de la date de transition de la société mère aux IFRS, en l'absence d'ajustements liés aux procédures de consolidation et aux incidences du regroupement d'entreprises au cours duquel la société mère a acquis la filiale. Un choix similaire est proposé à une entreprise associée ou à une coentreprise qui se prévaut de l'exemption prévue au paragraphe D16 a).

Participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées

D14 IAS 27 impose à l'entité qui prépare des états financiers individuels de comptabiliser ses participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées:

- a) au coût;
- b) conformément à IFRS 9; ou
- c) selon la méthode de la mise en équivalence, décrite dans IAS 28.

D15 Si un premier adoptant évalue une telle participation au coût selon IAS 27, il doit évaluer cette participation à l'un des montants suivants dans son état individuel de la situation financière d'ouverture en IFRS:

- a) le coût déterminé selon IAS 27; ou
- b) le coût présumé. Le coût présumé d'une telle participation doit être:
 - i) sa juste valeur dans les états financiers individuels de l'entité à la date de transition de celle-ci aux IFRS; ou
 - ii) sa valeur comptable, à cette date, selon le référentiel comptable antérieur.

Un premier adoptant peut choisir soit l'option i), soit l'option ii) ci-dessus pour évaluer sa participation dans chaque filiale, coentreprise ou entreprise associée qu'il choisit d'évaluer au coût présumé.

D15A Dans le cas d'un premier adoptant qui comptabilise une telle participation en appliquant les procédures de mise en équivalence décrites dans IAS 28:

- a) le premier adoptant applique les exemptions pour les regroupements d'entreprises passés (appendice C) à l'acquisition de la participation;

b) si l'entité devient un premier adoptant pour ses états financiers individuels avant de le devenir pour ses états financiers consolidés, et

i) après sa société mère, elle doit appliquer le paragraphe D16 à ses états financiers individuels;

ii) après sa filiale, elle doit appliquer le paragraphe D17 à ses états financiers individuels.

Actifs et passifs de filiales, d'entreprises associées et de coentreprises

D16 Si une filiale devient un premier adoptant après sa société mère, elle doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit:

a) aux valeurs comptables qu'il conviendrait d'intégrer aux états financiers consolidés de sa société mère, compte tenu de la date de transition de la société mère aux IFRS, en l'absence d'ajustements liés aux procédures de consolidation et aux incidences du regroupement d'entreprises au cours duquel la société mère a acquis la filiale (le choix de cette méthode n'est pas possible dans le cas d'une filiale d'une entité d'investissement, au sens d'IFRS 10, qui doit être évaluée à la juste valeur par le biais du résultat net); ou

b) aux valeurs comptables requises par le reste de la présente norme, compte tenu de la date de transition de la filiale aux IFRS. Ces valeurs comptables pourraient être différentes de celles décrites au paragraphe a):

i) lorsque les exemptions prévues par la présente norme donnent lieu à des évaluations qui varient selon la date de transition aux IFRS;

ii) lorsque les méthodes comptables utilisées dans les états financiers de la filiale diffèrent de celles utilisées dans les états financiers consolidés. Par exemple, la filiale peut utiliser comme méthode comptable le modèle du coût selon IAS 16 *Immobilisations corporelles*, alors que le groupe peut utiliser le modèle de la réévaluation.

Un choix similaire est proposé à une entreprise associée ou à une coentreprise qui devient un premier adoptant après l'entité qui exerce sur elle une influence notable ou détient un contrôle conjoint.

D17 Toutefois, si une entité devient un premier adoptant après sa filiale (ou entreprise associée ou coentreprise), elle doit, dans ses états financiers consolidés, évaluer les actifs et les passifs de la filiale (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise) aux mêmes valeurs comptables que celles qui figurent dans les états financiers individuels de la filiale (ou de l'entreprise associée ou de la coentreprise), après avoir procédé aux ajustements liés à la consolidation et à la mise en équivalence ainsi qu'aux incidences du regroupement d'entreprises au cours duquel l'entité a acquis cette filiale. Nonobstant cette disposition, une société mère qui n'est pas une entité d'investissement n'est pas autorisée à appliquer l'exception à la consolidation à laquelle a recours une filiale qui est une entité d'investissement. De même, si une société-mère devient un premier adoptant pour ses états financiers individuels avant ou après sa transition aux IFRS pour ses états financiers consolidés, elle doit évaluer ses actifs et passifs aux mêmes montants dans les états financiers individuels et consolidés, exception faite des ajustements de consolidation.

Instruments financiers composés

D18 IAS 32 *Instruments financiers: Présentation* impose à une entité de ventiler, dès le début, un instrument financier composé, en composantes distinctes de passif et de capitaux propres. Si la composante passif s'est dénouée, l'application rétrospective d'IAS 32 résulte en la distinction de deux parts de capitaux propres. La première part figure dans les résultats non distribués et représente les intérêts cumulés capitalisés sur la composante passif. L'autre part correspond à la composante initiale de capitaux propres. Toutefois, selon la présente norme, un premier adoptant n'est pas tenu de distinguer ces deux parts si la composante passif s'est dénouée à la date de transition aux IFRS.

Désignation d'instruments financiers comptabilisés antérieurement

D19 IFRS 9 permet de désigner un passif financier (à condition qu'il remplisse certains critères) comme étant un passif financier évalué à la juste valeur par le biais du résultat net. Nonobstant cette disposition, il est permis à l'entité, à la date de transition aux IFRS, de désigner tout passif financier comme étant un passif financier évalué à la juste valeur par le biais du résultat net, à condition que ce passif réponde aux critères du paragraphe 4.2.2 d'IFRS 9 à cette date.

- D19A L'entité peut désigner un actif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net selon le paragraphe 4.1.5 d'IFRS 9 en se fondant sur les faits et les circonstances existant à la date de transition aux IFRS.
- D19B L'entité peut désigner un placement dans un instrument de capitaux propres comme étant à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global selon le paragraphe 5.7.5 d'IFRS 9 en se fondant sur les faits et les circonstances existant à la date de transition aux IFRS.
- D19C Dans le cas d'un passif financier désigné comme étant un passif financier évalué à la juste valeur par le biais du résultat net, l'entité doit déterminer si le traitement prévu au paragraphe 5.7.7 d'IFRS 9 créerait une non-concordance comptable au niveau du résultat net, en se fondant sur les faits et les circonstances existant à la date de transition aux IFRS.

Évaluation à la juste valeur d'actifs financiers ou de passifs financiers lors de leur comptabilisation initiale

- D20 Nonobstant les dispositions des paragraphes 7 et 9, l'entité peut appliquer les dispositions du paragraphe B5.1.2A b) d'IFRS 9 à titre prospectif pour les transactions conclues à compter de la date de transition aux IFRS.

Passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle

- D21 IFRIC 1 *Variations des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires* impose que des changements spécifiés dans un passif relatif au démantèlement, à la remise en état ou un passif similaire soient ajoutés ou déduits du coût de l'actif auquel ils correspondent; le montant amortissable ajusté de l'actif est ensuite amorti de manière prospective sur sa durée d'utilité restant à courir. Un premier adoptant n'est pas tenu de se conformer à ces dispositions concernant les variations de tels passifs qui se sont produites avant la date de transition aux IFRS. Si un premier adoptant applique cette exemption, il doit

- a) évaluer le passif à la date de transition aux IFRS selon IAS 37;
- b) dans la mesure où le passif entre dans le champ d'application d'IFRIC 1, estimer le montant qui aurait été inclus dans le coût de l'actif correspondant lorsque le passif s'est produit pour la première fois, en actualisant le passif à cette date en utilisant la meilleure estimation du (des) taux d'actualisation historique(s) ajusté(s) pour tenir compte du risque qui se sera(en)t appliqué(s) à ce passif dans l'intervalle; et
- c) calculer l'amortissement cumulé sur ce montant à la date de transition aux IFRS, sur la base de l'estimation actuelle de la durée d'utilité de l'actif, en appliquant la méthode d'amortissement adoptée par l'entité selon les IFRS.

- D21A Les entités qui appliquent l'exemption prévue au paragraphe D8A b) (pour les actifs pétroliers et gaziers en phase de développement ou de production comptabilisés dans des centres de coûts qui comprennent toutes les propriétés d'une grande zone géographique selon le référentiel comptable antérieur) doivent, au lieu d'appliquer le paragraphe D21 ou IFRIC 1:

- a) évaluer les passifs liés au démantèlement, à la remise en état et les passifs similaires à la date de transition aux IFRS conformément à IAS 37; et
- b) comptabiliser directement dans les résultats non distribués toute différence entre ce montant et la valeur comptable de ces passifs à la date de transition aux IFRS déterminée selon le référentiel comptable antérieur de l'entité.

Actifs financiers ou immobilisations incorporelles comptabilisées selon IFRIC 12

- D22 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires d'IFRIC 12.

Coûts d'emprunt

- D23 Un premier adoptant peut décider d'appliquer les dispositions d'IAS 23 à compter de la date de transition ou d'une date antérieure, comme le permet le paragraphe 28 d'IAS 23. À compter de la date à laquelle elle applique IAS 23, l'entité qui se prévaut de cette exemption:
- a) ne doit pas retraiter la composante coûts d'emprunt incorporée dans le coût d'un actif selon le référentiel comptable antérieur et comprise dans la valeur comptable de l'actif à cette date; et
 - b) doit comptabiliser selon IAS 23 les coûts d'emprunt engagés à compter de cette date, y compris ceux qui sont engagés à compter de cette date pour des actifs qualifiés en cours de construction.

D24 [Supprimé]

Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres

- D25 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires d'IFRIC 19 *Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres*.

Hyperinflation grave

- D26 Une entité qui avait ou qui a pour monnaie fonctionnelle la monnaie d'une économie hyperinflationniste doit déterminer si cette monnaie a été affectée par une hyperinflation grave avant la date de transition aux IFRS. Cette disposition vise à la fois les entités qui appliquent les IFRS pour la première fois et les entités qui appliquent déjà les IFRS.
- D27 La monnaie d'une économie hyperinflationniste est affectée par une hyperinflation grave lorsqu'elle est caractérisée par les deux conditions suivantes:
- a) absence d'indice général des prix fiable pouvant être utilisé par l'ensemble des entités ayant des opérations et des soldes libellés dans la monnaie en question;
 - b) absence de possibilité d'échanger la monnaie en question contre une monnaie étrangère relativement stable.
- D28 La monnaie fonctionnelle d'une entité cesse d'être affectée par une hyperinflation grave à la date de normalisation de la monnaie fonctionnelle. Cette date est celle à laquelle au moins une des deux conditions indiquées au paragraphe D27 cesse de caractériser la monnaie fonctionnelle, ou encore celle à laquelle l'entité change de monnaie fonctionnelle pour adopter une monnaie qui n'est pas affectée par une hyperinflation grave.
- D29 Lorsque la date de transition aux IFRS de l'entité coïncide avec la date de normalisation de sa monnaie fonctionnelle ou est postérieure à celle-ci, l'entité peut choisir d'évaluer à la juste valeur à la date de transition aux IFRS tous les actifs et passifs qu'elle détenait déjà à la date de normalisation de sa monnaie fonctionnelle. L'entité peut utiliser cette juste valeur comme coût présumé de ces actifs et passifs dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS.
- D30 Lorsque la date de normalisation de la monnaie fonctionnelle se situe dans la période de comparaison et que celle-ci est de 12 mois, cette période peut être raccourcie pour couvrir moins de 12 mois, sous réserve qu'un jeu complet d'états financiers (au sens du paragraphe 10 d'IAS 1) soit présenté pour cette période raccourcie.

Partenariats

- D31 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires d'IFRS 11, sous réserve des exceptions qui suivent:
- a) lorsqu'il applique les dispositions transitoires d'IFRS 11, le premier adoptant doit appliquer ces dispositions à la date de transition aux IFRS;

- b) lorsqu'il passe de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence, le premier adoptant doit soumettre la participation à un test de dépréciation conformément à IAS 36 à la date de transition aux IFRS, qu'il existe ou non un indice de dépréciation. La perte de valeur qui en résulte, le cas échéant, doit être comptabilisée à titre d'ajustement des résultats non distribués à la date de transition aux IFRS.

Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert

- D32 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires énoncées aux paragraphes A1 à A4 de l'interprétation IFRIC 20 *Frais de découverte engagés pendant la phase d'exploitation d'une mine à ciel ouvert*. Dans ce paragraphe, la date d'entrée en vigueur doit être interprétée comme étant soit le 1^{er} janvier 2013, soit la date d'ouverture de la première période de reporting selon les IFRS si celle-ci est postérieure.

Désignation de contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier

- D33 Conformément à IFRS 9, certains contrats d'achat ou de vente d'un élément non financier peuvent être désignés, lors de leur passation, comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat net (voir paragraphe 2.5 d'IFRS 9). Nonobstant cette disposition, il est permis à l'entité, à la date de transition aux IFRS, de désigner les contrats qui existent déjà à cette date comme étant évalués à la juste valeur par le biais du résultat net, mais seulement s'ils satisfont aux conditions du paragraphe 2.5 d'IFRS 9 à cette date et que l'entité désigne ainsi tous les contrats similaires.

Produits des activités ordinaires

- D34 Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires prévues au paragraphe C5 d'IFRS 15. Dans ces dispositions, «date de première application» doit s'interpréter comme étant la date d'ouverture de la première période de reporting selon les IFRS. Si un premier adoptant décide d'appliquer ces dispositions transitoires, il doit également appliquer le paragraphe C6 d'IFRS 15.
- D35 Un premier adoptant n'est pas tenu de retraiter les contrats qui ont été achevés avant la première période présentée. Un contrat achevé est un contrat pour lequel l'entité a fourni l'ensemble des biens ou des services identifiés selon le référentiel comptable antérieur.

Transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée

- D36 Un premier adoptant n'est pas tenu d'appliquer IFRIC 22 *Transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée* aux actifs, charges et produits qui entrent dans le champ d'application de cette interprétation et dont la comptabilisation initiale a eu lieu avant la date de transition aux IFRS.

Appendice E

Exemptions à court terme de dispositions des IFRS

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme.

Exemption de l'obligation de retraiter les informations comparatives aux fins d'IFRS 9

- E1 Lorsque l'ouverture de la première période de reporting selon les IFRS de l'entité est antérieure au 1^{er} janvier 2019, et que l'entité applique la version intégrale d'IFRS 9 (publiée en 2014), les informations comparatives dans les premiers états financiers IFRS de l'entité n'ont pas besoin d'être conformes à IFRS 7 *Instruments financiers: informations à fournir*, ni à la version intégrale d'IFRS 9 (publiée en 2014), pour autant que les informations à fournir selon IFRS 7 se rapportent à des éléments entrant dans le champ d'application d'IFRS 9. Dans le cas d'une telle entité et uniquement en ce qui concerne IFRS 7 et IFRS 9 (2014), «date de transition aux IFRS» doit s'entendre comme l'ouverture de la première période de reporting selon les IFRS.
- E2 L'entité qui choisit de présenter, dans les états financiers de son premier exercice de transition, des informations comparatives qui ne sont pas conformes à IFRS 7 et à la version intégrale d'IFRS 9 (publiée en 2014) doit:
- a) appliquer aux informations fournies à titre comparatif sur les éléments entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 les dispositions contenues dans son référentiel comptable antérieur plutôt que celles d'IFRS 9;
 - b) indiquer ce fait de même que la méthode utilisée pour préparer ces informations;
 - c) traiter tout ajustement entre l'état de la situation financière à la date de clôture de la période de comparaison (c'est-à-dire l'état de la situation financière qui comprend les informations comparatives établies selon le référentiel comptable antérieur) et l'état de la situation financière à l'ouverture de la première période de reporting selon les IFRS [c'est-à-dire la première période pour laquelle les informations présentées sont conformes à IFRS 7 et à la version intégrale d'IFRS 9 (publiée en 2014)] comme découlant d'un changement de méthode comptable et fournir les informations prescrites selon le paragraphe 28 a) à e) et f) i) d'IAS 8. Le paragraphe 28 f) i) ne s'applique qu'aux montants présentés dans l'état de la situation financière à la date de clôture de la période de comparaison;
 - d) appliquer le paragraphe 17 c) d'IAS 1 de façon à fournir des informations supplémentaires lorsque le respect des dispositions spécifiques des IFRS est insuffisant pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'incidence de transactions particulières, d'autres événements ou de conditions sur la situation financière de l'entité et sur sa performance financière.
- E3 – E7 [Supprimé]

Incertitude relative aux traitements fiscaux

- E8 Tout premier adoptant dont la date de transition aux IFRS est antérieure au 1^{er} juillet 2017 peut choisir de ne pas intégrer, dans les informations comparatives contenues dans ses premiers états financiers IFRS, l'application d'IFRIC 23 *Incertitude relative au traitement des impôts sur le résultat*. L'entité qui fait ce choix doit comptabiliser l'effet cumulatif de l'application d'IFRIC 23 comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) à l'ouverture de sa première période de reporting selon les IFRS.