

RÈGLEMENT (CE) N° 707/2004 DE LA COMMISSION
du 6 avril 2004

modifiant le règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

(1) Le 29 septembre 2003, la Commission a arrêté le règlement (CE) n° 1725/2003 ⁽²⁾, qui avalise les interprétations adoptées par le comité permanent d'interprétation (SIC). L'une d'entre elles est la SIC-8: première application des IAS en tant que référentiel comptable. Selon cette interprétation, lorsque les normes comptables internationales (IAS) sont pleinement appliquées, pour la première fois, en tant que référentiel comptable, l'entreprise concernée doit établir et présenter ses états financiers comme si elle l'avait toujours fait conformément aux normes et interprétations en vigueur au moment de cette première application. En conséquence, une application rétroactive est requise dans la plupart des domaines de la comptabilité.

(2) Afin de faciliter le passage aux normes comptables internationales et aux normes d'information financière internationales (IAS/IFRS), l'International Accounting Standards Board (IASB) a décidé, le 19 juin 2003, de remplacer la SIC-8 par l'IFRS 1: First-time adoption of International Financial Reporting Standards (première application des normes d'information financière internationales). En vertu de l'IFRS 1, toute entreprise appliquant les IAS pour la première fois doit se conformer à chaque IAS et interprétation en vigueur au moment de cette première application. À l'instar de la SIC-8, l'IFRS 1 impose donc une application rétroactive dans la plupart des domaines de la comptabilité. Dans des domaines donnés, elle autorise toutefois des exemptions limitées à cette exigence, pour des raisons pratiques ou lorsque les coûts de conformité risquent, très probablement, de dépasser les avantages procurés aux utilisateurs des états financiers.

(3) À terme, l'IFRS 1 devrait permettre de comparer aussi bien les données contenues dans les états financiers établis conformément aux IFRS par une entreprise les appliquant pour la première fois qu'entre les états financiers de différentes entreprises les appliquant pour la première fois à une date donnée, du fait que les chiffres actuels et ceux fournis à titre comparatif seront fondés sur le même jeu de normes en vigueur au moment de la première application des IAS. Rendre comparables les états financiers des entreprises appliquant les IFRS pour la première avec ceux des entreprises s'y conformant déjà relève toutefois d'un objectif secondaire, étant donné que les entreprises du premier groupe seront largement plus nombreuses, en 2005, que les 200 à 300 entreprises européennes appliquant déjà les IAS/IFRS.

(4) La consultation d'experts techniques du domaine a confirmé que la norme d'information financière internationale en question satisfait aux critères d'adoption fixés à l'article 3 du règlement (CE) n° 1606/2002, et notamment à l'exigence de répondre à l'intérêt public européen.

(5) Il convient donc de modifier en conséquence le règlement (CE) n° 1725/2003.

(6) La mesure prévue dans le présent règlement est conforme à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

Dans l'annexe au règlement (CE) n° 1725/2003, la SIC-8: première application des IAS en tant que référentiel comptable est remplacée par le texte annexé au présent règlement.

Article 2

Le présent règlement entre en vigueur le vingtième jour suivant la date de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 261 du 13.10.2003, p. 1.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 6 avril 2004.

Par la Commission
Frederik BOLKESTEIN
Membre de la Commission

ANNEXE

**«IFRS 1 — FIRST-TIME ADOPTION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS
(PREMIÈRE APPLICATION DES NORMES D'INFORMATION FINANCIÈRE INTERNATIONALES)**

La norme internationale d'information financière 1 Première adoption des normes internationales d'information financière (IFRS 1) est exposée dans les paragraphes 1 à 47 et les annexes A à C. Tous les paragraphes ont la même autorité. Les paragraphes présentés en caractères gras présentent les principes fondamentaux. Les termes définis en annexe A sont présentés en italique la première fois qu'ils apparaissent dans la norme. Les définitions d'autres termes figurent dans le glossaire des normes internationales d'information financière. IFRS 1 doit être lue dans le contexte de son objectif et des bases des conclusions, ainsi que de la préface aux normes internationales d'information financière et du cadre pour la préparation et la présentation des états financiers. Ceux-ci fournissent une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

INTRODUCTION

Raisons motivant la publication de la présente IFRS

IN1 IN1 La présente norme remplace SIC-8 Première application des IAS en tant que référentiel comptable. Le Conseil a développé la présente norme en réponse aux problématiques suivantes:

- a) certains aspects de la disposition de SIC-8 relative à l'application rétrospective intégrale pouvaient entraîner des coûts excédant les avantages probables pour les utilisateurs des états financiers. En outre, même si SIC-8 n'imposait pas l'application rétrospective lorsque celle-ci s'avérait impraticable, elle n'expliquait pas si un premier adoptant doit interpréter l'impraticabilité comme un obstacle mineur ou majeur, et ne précisait aucun traitement particulier dans les cas d'impraticabilité;
- b) SIC-8 pouvait imposer à un premier adoptant d'appliquer deux versions différentes d'une norme si l'introduction de la nouvelle version intervenait au cours des exercices couverts par ses premiers états financiers préparés selon les IAS et si cette nouvelle version interdisait toute application rétrospective;
- c) SIC-8 ne précisait pas clairement si un premier adoptant doit utiliser des connaissances *a posteriori* pour appliquer rétrospectivement des décisions de comptabilisation et d'évaluation;
- d) certains doutes subsistaient quant à l'interaction entre SIC-8 et des dispositions transitoires spécifiques prévues par des normes individuelles.

Principales caractéristiques de la présente norme

IN2 La présente norme s'applique lorsqu'une entité applique les IFRS pour la première fois par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS.

IN3 De façon générale, la présente norme exige qu'une entité applique chaque IFRS en vigueur à la date de "reporting" de ses premiers états financiers IFRS. En particulier, selon la présente norme, lors de la préparation de son premier bilan d'ouverture en IFRS, destiné à être le point de départ de sa comptabilité selon les IFRS, l'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 d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres selon les IFRS, et
- d) appliquer les IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.

IN4 La présente norme prévoit des exemptions limitées à ces dispositions, dans certains cas spécifiques où le coût encouru pour s'y conformer dépasserait probablement les avantages pour les utilisateurs des états financiers. La présente norme interdit également l'application rétrospective des IFRS dans certains domaines, en particulier ceux où l'application rétrospective exigerait de la direction des jugements relatifs à des conditions passées alors que le résultat d'une transaction particulière est déjà connu.

IN5 La présente norme impose d'indiquer dans les notes annexes l'impact de la transition du référentiel comptable antérieur aux IFRS sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie publiés antérieurement par l'entité.

IN6 Une entité est tenue d'appliquer la présente norme si ses premiers états financiers IFRS portent sur un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004. Une application anticipée est encouragée.

Principaux changements par rapport aux dispositions précédentes

IN7 Comme SIC-8, la présente norme impose une application rétrospective dans la plupart des domaines. Contrairement à SIC-8, la présente norme:

- a) prévoit des exemptions ciblées afin d'éviter des coûts qui dépasseraient probablement les avantages pour les utilisateurs des états financiers, ainsi qu'un petit nombre d'autres exceptions pour des raisons pratiques;
- b) précise qu'une entité doit appliquer la dernière version des IFRS;
- c) précise le lien entre les estimations faites par un premier adoptant selon les IFRS et celles faites à la même date selon le référentiel comptable antérieur;
- d) spécifie que les dispositions transitoires prévues dans les autres IFRS ne s'appliquent pas à un premier adoptant;
- e) impose d'améliorer les informations fournies à propos de la transition aux IFRS.

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 1

Première adoption des normes internationales d'information financière

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme consiste à s'assurer que les premiers états financiers IFRS d'une entité, ainsi que ses états financiers intermédiaires relatifs à une partie de l'exercice couvert par ces états financiers, contiennent des informations de qualité élevée, qui:
 - a) sont transparentes pour les utilisateurs et comparables pour tous les exercices présentés;
 - b) fournissent un point de départ approprié pour une comptabilité selon les normes internationales d'information financière (IFRS), et
 - c) peuvent être mises en place à un coût qui ne dépasse pas les avantages qu'en retireront les utilisateurs.

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 l'exercice couvert 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. Les 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 incompatibles avec les 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 avec seulement certaines IFRS;
 - iv) selon des dispositions nationales non conformes aux IFRS, en appliquant certaines IFRS individuelles pour comptabiliser des éléments pour lesquels il n'existe aucune disposition nationale, ou
 - v) selon des 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 à usage interne uniquement, 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 de IAS 1 Présentation des états financiers, ou
- d) n'a pas présenté d'états financiers pour les exercices précédents.
4. La présente norme s'applique lorsqu'une entité applique les IFRS pour la première fois. Elle ne s'applique pas, par exemple, lorsqu'une entité:
- a) cesse de présenter ses états financiers selon des 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 l'exercice précédent selon les dispositions nationales, ces états financiers contenant une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS, ou
- c) a présenté au cours de l'exercice précédent 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.
5. La présente norme ne s'applique pas aux changements de méthodes comptables pratiquées par une entité qui applique déjà les IFRS. De tels changements de méthodes comptables font l'objet:
- a) de dispositions relatives aux changements de méthodes comptables dans IAS 8 Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, et
- b) de dispositions transitoires spécifiques dans d'autres IFRS.

COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Premier bilan d'ouverture en IFRS

6. Une entité est tenue de préparer un premier bilan d'ouverture en IFRS à la date de transition aux IFRS. Celui-ci sera le point de départ de sa comptabilité selon les IFRS. Une entité n'est pas tenue de présenter son premier bilan d'ouverture en IFRS dans ses premiers états financiers IFRS.

Méthodes comptables

7. **Une entité doit appliquer les mêmes méthodes comptables dans son premier bilan d'ouverture en IFRS et dans tous les exercices présentés dans ses premiers états financiers IFRS. Ces méthodes comptables doivent être conformes à chaque IFRS en vigueur à la date de "reporting" de ses premiers états financiers IFRS, sauf dans les cas précisés aux paragraphes 13 à 34.**
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 date de "reporting" des premiers états financiers IFRS de l'entité A est le 31 décembre 2005. L'entité A décide de présenter dans ces états financiers des informations comparatives sur un exercice seulement (voir paragraphe 36). Dès lors, sa date de transition aux IFRS est l'ouverture de l'activité le 1^{er} janvier 2004 (ou de manière équivalente, la fermeture de l'activité le 31 décembre 2003). L'entité A a présenté des états financiers selon le référentiel comptable antérieur, annuellement au 31 décembre de chaque année et ce jusqu'au 31 décembre 2004 inclus.

MODALITÉS D'APPLICATION DES DISPOSITIONS

L'entité A est tenue d'appliquer les IFRS applicables aux exercices prenant fin le 31 décembre 2005 en:

- a) préparant son premier bilan d'ouverture en IFRS au 1^{er} janvier 2004, et
- b) en préparant et en présentant son bilan au 31 décembre 2005 (y compris les montants comparatifs pour 2004), son compte de résultats, son tableau des variations des capitaux propres et son tableau des flux de trésorerie pour l'exercice prenant fin au 31 décembre 2005 (y compris des montants comparatifs pour 2004) ainsi que les notes annexes (y compris des informations comparatives pour 2004).

Si une nouvelle norme IFRS n'est pas encore obligatoire mais permet une application anticipée, l'entité A est autorisée, mais non obligée, à appliquer cette nouvelle norme 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 aux paragraphes 27 à 30.
10. Hormis les cas décrits aux paragraphes 13 à 34, dans son premier bilan 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 d'un type différent d'actif, de passif ou de composante des capitaux propres selon les IFRS, et
 - d) appliquer les IFRS pour évaluer tous les actifs et passifs comptabilisés.
11. Les méthodes comptables qu'une entité utilise dans son premier bilan d'ouverture en IFRS peuvent différer de celles qu'elle a utilisées à 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 le premier bilan d'ouverture en IFRS d'une entité doit être conforme à chaque IFRS:
 - a) les paragraphes 13 à 25 prévoient des exemptions à certaines dispositions d'autres IFRS;
 - b) les paragraphes 26 à 34 interdisent l'application rétrospective de certaines dispositions d'autres IFRS.

Exemptions à d'autres IFRS

13. Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes:
 - a) regroupements d'entreprises (paragraphe 15);
 - b) juste valeur ou réévaluation utilisée comme coût présumé (paragraphes 16 à 19);
 - c) avantages du personnel (paragraphe 20);
 - d) montant cumulé des différences de conversion (paragraphes 21 et 22);
 - e) instruments financiers composés (paragraphe 23), et
 - f) actifs et passifs de filiales, d'entreprises associées et de coentreprises (paragraphes 24 et 25).

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

14. Certaines exemptions ci-dessous font référence à la juste valeur. IAS 22 Regroupements d'entreprises explique comment déterminer la juste valeur d'actifs et de passifs identifiables acquis lors d'un regroupement d'entreprises. Une entité doit appliquer ces explications pour déterminer les justes valeurs selon la présente norme, à moins qu'une autre IFRS ne contienne des commentaires plus précis sur la détermination de la juste valeur de l'actif ou du passif concerné. Ces justes valeurs doivent être le reflet des conditions qui existaient à la date à laquelle elles ont été déterminées.

Regroupements d'entreprises

15. Une entité doit appliquer les dispositions décrites à l'annexe B aux regroupements d'entreprises qu'elle a comptabilisés avant la date de transition aux IFRS.

Juste valeur ou réévaluation en tant que coût présumé

16. Une entité peut décider d'évaluer une immobilisation corporelle à la date de transition aux IFRS à sa juste valeur et utiliser cette juste valeur en tant que coût présumé à cette date.
17. 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, ajustés, par exemple, en fonction des variations d'un indice des prix général ou spécifique.
18. Les choix visés aux paragraphes 16 et 17 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

- b) aux immobilisations incorporelles qui remplissent:
- les conditions de comptabilisation d'IAS 38 Immobilisations incorporelles (y compris une évaluation fiable du coût d'origine), et
 - les conditions 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.

19. 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. Il peut utiliser les évaluations à la juste valeur résultant de tels événements comme coût présumé en IFRS à la date de ces évaluations.

Avantages du personnel

20. Selon IAS 19 Avantages du personnel, une entité peut choisir d'utiliser la méthode du "corridor" impliquant la non-comptabilisation d'une partie des écarts actuariels. Une application rétrospective de cette méthode implique que l'entité ventile les écarts actuariels cumulés depuis le commencement de chaque régime jusqu'à la date de transition aux IFRS en une part comptabilisée et une part non comptabilisée. Toutefois, un premier adoptant peut choisir de comptabiliser tous les écarts actuariels cumulés à la date de transition aux IFRS même si, par la suite, il utilise la méthode du "corridor" pour les écarts actuariels cumulés générés ultérieurement. Si un premier adoptant recourt à ce choix, il doit l'appliquer à tous les régimes.

Montant cumulé des différences de conversion

21. IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères impose à une entité:
- de classer certaines différences de conversion comme une composante distincte des capitaux propres, et
 - en cas de cession d'une activité à l'étranger, de transférer le montant cumulé des différences de conversion relatif à cette activité à l'étranger (y compris, le cas échéant, les profits et les pertes sur des opérations de couverture liées) au compte de résultat en l'incluant dans le résultat de cession.
22. 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 utilise cette exemption:
- le montant cumulé des différences de conversion pour toutes les activités à l'étranger est réputé nul à la date de transition aux IFRS, et
 - le profit ou la perte lors de la cession ultérieure d'activités à l'étranger doit exclure les différences de conversion nées avant la date de transition aux IFRS et inclure les différences de conversion ultérieures.

Instruments financiers composés

23. IAS 32 Instruments financiers: Informations à fournir et 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.

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

24. Si une filiale devient un premier adoptant après sa société mère, elle doit évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs soit:
- 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 liées au traitement du regroupement d'entreprises au cours duquel la société mère a acquis la filiale, soit
 - 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 point a):
 - lorsque les exemptions prévues par la présente norme donnent lieu à des évaluations qui varient d'après 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 recourir au traitement de référence décrit dans IAS 16 Immobilisations corporelles, alors que le groupe applique l'autre traitement autorisé.

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

25. 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 nécessaires pour tenir compte de la consolidation et de la mise en équivalence et des effets du regroupement d'entreprise au cours duquel l'entité a acquis cette filiale. 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.

Exceptions à l'application rétrospective des autres IFRS

26. La présente norme interdit l'application rétrospective de certains aspects d'autres IFRS relatifs:

- a) à la décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers (paragraphe 27);
- b) à la comptabilité de couverture (paragraphe 28 à 30), et
- c) aux estimations (paragraphe 31 à 34).

Décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers

27. Un premier adoptant applique les dispositions relatives à la décomptabilisation prévues par IAS 39 Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation de façon prospective, à compter de la date d'entrée en vigueur d'IAS 39. En d'autres termes, si un premier adoptant a décomptabilisé des actifs ou des passifs financiers selon le référentiel comptable antérieur au cours d'un exercice comptable qui commence avant le 1^{er} janvier 2001, il ne doit pas comptabiliser ces actifs et passifs selon les IFRS (sauf s'ils répondent aux conditions de comptabilisation à la suite d'une transaction ou d'un événement ultérieur). Toutefois, le premier adoptant doit:
- a) comptabiliser tous les instruments dérivés et autres intérêts, tels que les mandats de gestion ou les passifs de gestion, conservés après l'opération de décomptabilisation et existant encore à la date de transition aux IFRS, et
 - b) consolider toutes les entités *ad hoc* qu'il contrôle à la date de transition aux IFRS, même si ces entités *ad hoc* existaient avant la date de transition aux IFRS, ou détiennent des actifs ou passifs financiers qui ont été décomptabilisés selon le référentiel comptable antérieur.

Comptabilité de couverture

28. Conformément aux dispositions d'IAS 39 Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation, à la date de transition aux IFRS, une entité doit:
- a) évaluer tous les instruments dérivés à leur juste valeur, et
 - b) éliminer tous les profits et pertes différés résultant d'instruments dérivés comptabilisés selon le référentiel comptable antérieur comme s'ils étaient des actifs ou des passifs.
29. Une entité ne doit pas faire apparaître dans son premier bilan d'ouverture en IFRS une relation de couverture ne satisfaisant pas aux conditions requises pour la comptabilité de couverture selon IAS 39 (ce sera par exemple le cas de nombreuses relations de couverture dans lesquelles l'instrument de couverture est un instrument de trésorerie ou une option émise; dans lesquelles l'élément couvert est une position nette, ou dans lesquelles la couverture couvre le risque d'intérêts pour un investissement détenu jusqu'à son échéance). Toutefois, si une entité a désigné une position nette comme un élément couvert selon le référentiel comptable antérieur, elle peut désigner un élément individuel au sein de cette position nette comme un élément couvert selon les IFRS, pour autant qu'elle le fasse au plus tard à la date de transition aux IFRS.
30. Une entité doit appliquer les dispositions transitoires d'IAS 39 à toutes les autres relations de couverture existant à la date de transition aux IFRS.

Estimations

31. **Les estimations faites par une entité selon les IFRS à la date de transition aux IFRS doivent être cohérentes avec les estimations réalisées à la même date selon le référentiel comptable antérieur (après les ajustements destinés à refléter toute différence entre les méthodes comptables), sauf si des indices objectifs montrent que ces estimations étaient erronées.**
32. 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. En vertu du paragraphe 31, une entité doit traiter la réception de cette information de la même manière que les événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements conformément à IAS 10 Événements postérieurs à la date de clôture. Par exemple, supposons qu'une entité fixe la date de sa transition aux IFRS au 1^{er} janvier 2004 et que des informations nouvelles lui parviennent le 15 juillet 2004 imposant la révision d'une estimation réalisée selon le référentiel comptable antérieur au 31 décembre 2003. L'entité ne doit pas tenir compte de ces nouvelles informations dans son premier bilan d'ouverture en IFRS (sauf si ces estimations nécessitent un ajustement au titre des différences entre les méthodes comptables ou si des indices objectifs montrent que ces estimations étaient erronées). En revanche, l'entité tiendra compte de cette nouvelle information dans son compte de résultat (ou, le cas échéant, par une variation d'un poste de capitaux propres) pour l'exercice clos au 31 décembre 2004.
33. Une entité peut avoir besoin d'effectuer, à la date de transition aux IFRS, des estimations selon les IFRS, qui n'étaient pas exigées 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 reflèteront des conditions de marché à cette même date.
34. Les paragraphes 31 à 33 s'appliquent au premier bilan d'ouverture en IFRS. Ils s'appliquent également aux exercices présentés 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 l'exercice présenté à titre comparatif.

PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

35. 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

36. Selon IAS 1 Présentation des états financiers, les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre au moins un exercice présenté à titre comparatif selon les IFRS.
37. Certaines entités présentent des résumés historiques d'une sélection de données relatives à des exercices antérieurs au premier exercice pour lesquels elles présentent une information comparative complète selon les IFRS. La présente norme n'impose pas que ces résumés soient conformes aux dispositions de comptabilisation et d'évaluation des IFRS. 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 selon le référentiel comptable antérieur, une entité doit:
- mentionner clairement que les informations présentées selon le référentiel comptable antérieur n'ont pas été préparées selon les IFRS, et
 - indiquer la nature des principaux ajustements nécessaires pour assurer leur conformité aux IFRS. Une entité n'est pas tenue de quantifier ces ajustements.

Explication de la transition aux IFRS

38. **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 publiés.**

Rapprochements

39. Pour être conformes au paragraphe 38, les premiers états financiers IFRS d'une entité doivent comprendre:
- les rapprochements entre ses capitaux propres présentés selon le référentiel comptable antérieur et ses capitaux propres présentés selon les IFRS, aux deux dates suivantes:
 - la date de transition aux IFRS, et
 - la clôture du dernier exercice présenté dans les derniers états financiers annuels de l'entité selon le référentiel comptable antérieur;
 - un rapprochement entre le résultat présenté selon le référentiel comptable antérieur au titre du dernier exercice dans les derniers états financiers annuels de l'entité et le résultat présenté selon les IFRS pour le même exercice, et
 - si l'entité a comptabilisé ou repris des pertes de valeur pour la première fois lors de la préparation de son premier bilan 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 l'exercice commençant à la date de transition aux IFRS.

40. Les rapprochements requis par le paragraphe 39, points a) et b), doivent donner suffisamment de détails pour permettre aux utilisateurs de comprendre les ajustements significatifs au bilan et au compte de résultat. Si une entité a présenté un tableau des flux de trésorerie selon le référentiel comptable antérieur, elle doit également expliquer les ajustements significatifs au tableau des flux de trésorerie.
41. Si une entité détecte des erreurs dans les états financiers arrêtés selon le référentiel comptable antérieur, les rapprochements requis par les paragraphes 39, points a) et b), devront distinguer la correction de ces erreurs et les changements de méthodes comptables.
42. IAS 8 Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables ne traite pas des changements de méthodes comptables qui surviennent lors de la première adoption des IFRS. C'est pourquoi les dispositions d'IAS 8 relatives aux informations à fournir sur les changements de méthodes comptables ne s'appliquent pas aux premiers états financiers IFRS d'une entité.
43. Si une entité n'a pas présenté d'états financiers pour les exercices précédents, ses premiers états financiers IFRS doivent en faire mention.

Utilisation de la juste valeur en tant que coût présumé

44. Si dans son premier bilan d'ouverture en IFRS, une entité utilise la juste valeur comme coût présumé d'une immobilisation corporelle, d'un immeuble de placement ou d'une immobilisation incorporelle (voir paragraphes 16 et 18), les premiers états financiers IFRS de l'entité doivent indiquer, pour chaque poste du premier bilan d'ouverture en IFRS:
 - a) le cumul de ces justes valeurs, et
 - b) le montant cumulé des ajustements des valeurs comptables publiées selon le référentiel comptable antérieur.

Rapports financiers intermédiaires

45. Conformément au paragraphe 38, si une entité présente un rapport financier intermédiaire selon IAS 34 Information financière intermédiaire pour une partie de l'exercice 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, les rapprochements entre:
 - i) 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) son résultat selon le référentiel comptable antérieur pour cette période intermédiaire comparable (période seule et cumul depuis le début de l'exercice) et son résultat selon les IFRS pour cette même période;
 - b) outre les rapprochements requis par le point a), le premier rapport financier intermédiaire d'une entité selon IAS 34 pour la partie de l'exercice couverte par ses premiers états financiers IFRS doit comprendre les rapprochements décrits au paragraphe 39, points a) et b), (complétés par les détails requis par les paragraphes 40 et 41) ou une référence à un autre document publié qui lui-même présente ces rapprochements.
46. 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 ou toute transaction significatif pour la compréhension de la période intermédiaire". C'est pourquoi, 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 en cours, 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

47. Une entité doit appliquer la présente norme si ses premiers états financiers IFRS portent sur un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004. Son application anticipée est encouragée. Si les premiers états financiers IFRS d'une entité portent sur un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2004 et si l'entité applique la présente norme au lieu de SIC-8 Première application des IAS en tant que référentiel comptable, elle doit le mentionner.

ANNEXE A

DÉFINITIONS

La présente annexe fait partie intégrante de l'IFRS.

Date de transition aux IFRS	Le début du premier exercice pour lequel une entité présente des informations comparatives complètes selon les IFRS dans ses premiers états financiers IFRS.
Coût présumé	Un 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	Le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.
Les premiers états financiers IFRS	Les 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.
Premier adoptant	Une entité qui présente ses premiers états financiers IFRS.
Normes internationales d'information financière (IFRS)	Normes et interprétations adoptées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Elles comprennent: a) les normes internationales d'information financière; b) les normes comptables internationales, et c) les interprétations émanant du comité des interprétations des normes internationales de "reporting" financier (IFRIC) ou l'ancien comité permanent d'interprétation (SIC), et adoptées par l'IASB.
Premier bilan d'ouverture en IFRS	Le bilan (publié ou non) d'une entité à la date de transition aux IFRS.
Référentiel comptable antérieur	Le référentiel comptable qu'un premier adoptant utilisait juste avant d'adopter les IFRS.
Date de "reporting"	La fin du dernier exercice/dernière période couverts par les états financiers ou par un rapport financier intermédiaire.

ANNEXE B

Regroupements d'entreprises

La présente annexe fait partie intégrante de la présente norme.

B1 Un premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement IAS 22 Regroupements d'entreprises à des regroupements d'entreprises passés (c'est-à-dire des regroupements d'entreprises qui se sont déroulés avant la date de transition aux IFRS). Toutefois, si un premier adoptant retraite un regroupement d'entreprises en vue de se conformer à IAS 22, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises ultérieurs. Par exemple, si un premier adoptant choisit de retraiter un regroupement d'entreprises intervenu le 30 juin 2002, il doit retraiter tous les regroupements d'entreprises intervenus entre le 30 juin 2002 et la date de transition aux IFRS.

B2 Si un premier adoptant n'applique pas de façon rétrospective IAS 22 à un regroupement d'entreprises passé, cela se traduira pour ce regroupement d'entreprise 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 assumés lors d'un regroupement d'entreprises passé, sauf:
 - i) certains actifs et passifs financiers décomptabilisés selon le référentiel comptable antérieur (voir paragraphe 27), et
 - ii) des actifs, y compris le "goodwill", et des passifs qui n'ont pas été comptabilisés au bilan consolidé de l'acquéreur selon le référentiel comptable antérieur et qui ne satisferaient pas également aux conditions de comptabilisation selon les IFRS dans le bilan individuel de l'entreprise acquise [voir paragraphe B2, points f) à i)].

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 paragraphe B2, point g) i)];

- c) le premier adoptant doit exclure de son premier bilan 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 antérieur 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 intérêts minoritaires) dans le "goodwill" [sauf si le "goodwill" a été déduit des capitaux propres selon le référentiel comptable antérieur, voir paragraphe B2, point g) i), et paragraphe B2, point i)];
 - ii) le premier adoptant doit comptabiliser tous les autres changements en résultant en résultats non distribués (*);
- 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 premier bilan d'ouverture en IFRS, même s'ils ont été acquis ou assumés 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 assumés 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 sera la base de l'amortissement de ce coût à compter de la date du regroupement d'entreprises.

(*) Parmi ces changements figurent les reclassements de ou en 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.

- f) si un actif acquis ou un passif assumé 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 le premier bilan d'ouverture en IFRS. Au contraire, l'acquéreur doit le comptabiliser et l'évaluer dans son bilan consolidé sur la base qu'imposeraient les IFRS dans le bilan individuel 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-financement acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé, il doit inscrire ces contrats de location-financement à l'actif de ses états financiers consolidés, tout comme IAS 17 Contrats de location-financement imposerait à l'entreprise acquise de le faire dans son bilan individuel IFRS. 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 en application d'IAS 22, cet actif ou passif reste inclus dans le "goodwill", sauf si les IFRS imposent sa comptabilisation dans les états financiers individuels de l'entreprise acquise.
- g) la valeur comptable du "goodwill" dans le premier bilan 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 trois ajustements suivants:
- i) si le paragraphe B2, point c) i), l'impose, le premier adoptant doit augmenter la valeur comptable du "goodwill" lorsqu'il reclasse un élément qu'il avait comptabilisé en immobilisations incorporelles selon le référentiel comptable antérieur. De même, si le paragraphe B2, point f), impose au premier adoptant de comptabiliser une immobilisation incorporelle 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 intérêts minoritaires);
 - ii) une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition relatif à un regroupement d'entreprises passé peut avoir été résolue avant la date de transition aux IFRS. S'il est possible de procéder à une estimation fiable de l'ajustement éventuel et si le paiement est probable, le premier adoptant doit ajuster le "goodwill" à hauteur de ce montant. De même, le premier adoptant doit ajuster la valeur comptable du "goodwill" si un ajustement éventuel comptabilisé antérieurement ne peut plus faire l'objet d'une évaluation fiable ou si son paiement n'est plus probable;
 - iii) qu'il y ait ou non une indication selon laquelle le "goodwill" a pu perdre de la valeur, le premier adoptant doit appliquer IAS 36 Dépréciation d'actifs lorsqu'il teste la dépréciation du "goodwill" à la date de transition aux IFRS et lorsqu'il comptabilise le cas échéant une perte de valeur en résultant en résultats non distribués (ou, si IAS 36 l'impose, dans la rubrique "Écarts de réévaluation"). Le test de dépréciation sera basé sur les conditions existantes à la date de transition aux IFRS;
- h) aucun autre ajustement ne sera effectué sur la valeur comptable du "goodwill" 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 le bilan individuel de l'entreprise acquise);
 - ii) pour ajuster un amortissement antérieur du "goodwill";
 - iii) pour annuler les ajustements sur le "goodwill" qu'IAS 22 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 premier bilan d'ouverture en IFRS. En outre, il ne doit pas reprendre ce "goodwill" par le compte de résultat en cas de cession de la filiale ou lorsque l'investissement dans la filiale perd de sa valeur;
 - ii) les ajustements résultant de la résolution ultérieure 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 conformes aux IFRS dans le bilan 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 acquéreuse dans ces valeurs comptables ajustées, et
 - ii) le coût, dans les états financiers individuels de la société mère, de son investissement dans cette filiale;
- k) l'évaluation des intérêts minoritaires 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 intérêts minoritaires et les impôts différés.

- B3 L'exemption relative au traitement des regroupements d'entreprises passés s'applique également aux acquisitions passées de participations dans des sociétés associées et dans des coentreprises. En outre, la date retenue pour le paragraphe B1 s'applique de manière égale à toutes ces acquisitions.

ANNEXE C

Amendements aux autres IFRS

Les paragraphes amendés dans la présente annexe entreront en vigueur pour les états financiers relatifs aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004. Si une entité applique la présente norme pour un exercice antérieur, ces amendements entreront en vigueur pour cet exercice antérieur.

C1 La présente norme remplace l'interprétation SIC-8 Première application des IAS en tant que référentiel comptable.

C2 La présente norme amende le paragraphe 172, point h), d'IAS 39 Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation, comme suit:

“h) si une opération de titrisation, de transfert ou toute autre opération de décomptabilisation a été engagée avant l'ouverture de l'exercice au cours duquel la présente norme est appliquée pour la première fois, le mode de comptabilisation de cette transaction ne doit pas être modifié de façon rétrospective pour se conformer aux dispositions de la présente norme. Toutefois, ceci n'exempte pas un cédant de l'obligation:

i) de comptabiliser tous les instruments dérivés ou autres intérêts, tels que des mandats de gestion ou des passifs de gestion, conservés après cette transaction qui satisfont aux conditions de comptabilisation en vertu de cette norme ou d'autres IFRS, et

ii) de consolider toutes les entités *ad hoc* contrôlées par le cédant (voir SIC-12 Consolidation — Entités *ad hoc*).”»
