

## Première adoption des normes internationales d'information financière

### 1. Objet de la norme

Cette Norme a pour objectif de s'assurer que les premiers états financiers IFRS d'une société contiennent des informations de qualité élevée qui :

- sont transparentes pour les utilisateurs ;
- sont comparables pour tous les exercices présentés conformément aux IFRS ;
- peuvent être mises en place à un coût qui ne dépasse pas les avantages qu'en retirent les utilisateurs.

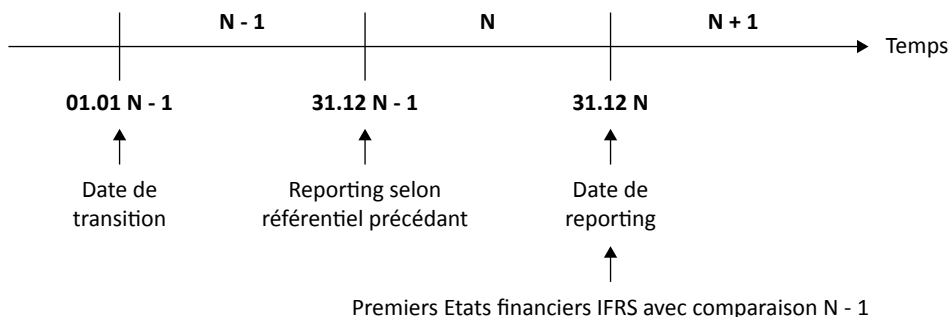
Pour les primo adoptants concernés par la présentation des comptes de report réglementaires, il y a lieu de se référer à la Norme IFRS 14.

### 2. Contenu de la norme

Une société applique cette Norme pour :

- ses premiers états financiers selon le référentiel IFRS ;
- chaque rapport financier intermédiaire relatif à la période couverte par ses premiers états financiers IFRS (en application avec la Norme IAS 34).

Sont considérés comme « premiers états financiers selon IFRS » ceux qui sont confirmés par une déclaration explicite et sans réserve de conformité aux IFRS.



## 3. Incidences comptables

### 3.1 Le premier bilan d'ouverture

La société doit préparer un premier bilan d'ouverture en IFRS à la date de transition. Celui-ci sert de point de départ à la comptabilité selon les normes IFRS. L'entreprise applique les mêmes méthodes comptables dans son premier bilan d'ouverture et dans toutes les périodes présentées dans ses premiers états financiers. Sauf exceptions décrites ci-après, les méthodes comptables utilisées seront conformes à chaque norme IAS/IFRS en vigueur à la date de reporting des premiers états financiers.

La société doit donc :

- comptabiliser tous les actifs et passifs dont les normes IAS/IFRS imposent la comptabilisation ;
- comptabiliser des éléments en tant qu'actifs ou passifs uniquement si les normes IAS/IFRS autorisent un tel traitement ;
- reclasser, en conformité avec les normes IAS/IFRS, tous les éléments d'actifs et de passifs qu'elle a comptabilisés selon le référentiel comptable précédemment appliqué ;
- appliquer toutes les normes IAS/IFRS pour procéder à l'évaluation des actifs et passifs comptabilisés.

Tous les ajustements nécessaires au respect des points indiqués ci-dessus sont comptabilisés directement en capitaux propres à la date de transition.

Exemple 1 : le bilan au 31 décembre N – 2 de la société X, établi selon les normes nationales, se présentait de la manière suivante :

Actifs	2 500
Dettes	– 700
Capitaux propres	1 800

En conformité avec les normes IAS/IFRS, les actifs auraient été évalués à 2 600 et les dettes à 730.

Le premier bilan d'ouverture en référentiel IFRS (au 1er janvier N – 1) se présente donc ainsi :

Actifs	2 600
Dettes	– 730
Capitaux propres	1 870

Les fonds propres ont donc augmenté de 70, soit + 100 du fait de la nouvelle évaluation des actifs, et de – 30 de celle des dettes.

### 3.2 Les exceptions au principe de conformité

La Norme IFRS 1 prévoit deux catégories d'exceptions au principe de conformité à chacune des normes pour l'établissement du premier bilan d'ouverture :

- les exemptions à certaines dispositions d'autres normes IFRS ;
- l'interdiction d'application rétrospective de certaines dispositions d'autres normes IFRS.

#### ***1° Exemptions à certaines dispositions d'autres normes IFRS***

La société peut choisir d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes :

- le premier adoptant peut décider de ne pas appliquer rétrospectivement la Norme IFRS 3 à des regroupements d'entreprises intervenus avant la date de transition aux normes IFRS. L'entité peut choisir, de sa propre initiative, la date à compter de laquelle elle retraite les regroupements d'entreprises (dans ce cas, tous les regroupements d'entreprises postérieurs doivent être traités selon la Norme IFRS 3) ;
- la société peut opter d'évaluer une immobilisation corporelle à la date de transition à sa juste valeur, et utiliser cette dernière en tant que coût présumé à cette date ;
- la société peut décider de conserver une réévaluation d'une immobilisation corporelle, pratiquée selon le référentiel comptable précédent, et la consi-

dérer comme coût présumé à la date de la réévaluation, si la valeur est globalement comparable :

- ✓ à la juste valeur,
- ✓ ou au coût,
- ✓ ou au coût amorti selon les normes IFRS.

Un tel choix peut être appliqué aux immeubles de placement si l'entreprise opte pour le modèle du coût décrit dans la Norme IAS 40, et aux immobilisations incorporelles (IAS 38, lorsqu'il existe un marché actif.

**Exemple 2** : la société Y a acquis un immeuble, il y a une trentaine d'années. Elle est dans l'incapacité de déterminer son coût. En date du 31 décembre N – 4, la juste valeur de l'immeuble avait été estimée à 1 500 000 et sa durée résiduelle à 25 ans (d'où une dotation annuelle aux amortissements égale à 60 000).

Pour établir le premier bilan en référentiel IFRS (1er janvier N – 1), l'entreprise peut évaluer l'immeuble à :  $1\,500\,000 - (60\,000 \times 2) = 1\,380\,000$ .

➤ *Par mesure de simplification, nous avons ignoré l'impact de l'impôt différé dans l'exemple ci-dessus.*

- le premier adoptant n'est pas tenu de retraiter les différences de conversion existant à la date de transition et de les classer comme un élément distinct des fonds propres. Les nouvelles différences seront alors comptabilisées en conformité avec la Norme IAS 21 « Effets des variations des cours des monnaies étrangères » ;
- les instruments financiers composés, visés par la Norme IAS 32, dont les instruments de dettes auront été réglés à la date de transition, ne sont pas ventilés par composant ;
- dans le cas où une filiale devient un premier adoptant après sa société mère, elle peut évaluer, dans ses états financiers individuels, ses actifs et passifs :
  - ✓ soit aux valeurs comptables qu'il conviendrait d'intégrer dans les états financiers consolidés de la société mère (IFRS), en considération de la date de transition de la société mère,
  - ✓ soit aux valeurs comptables imposées par le référentiel précédent. La filiale peut à son tour profiter des avantages d'une première adoption après la société mère ;
- l'entité n'est pas obligée de procéder à la désignation des instruments financiers précédemment utilisés et de comptabiliser leur juste valeur par le compte de résultat (IFRS 9).

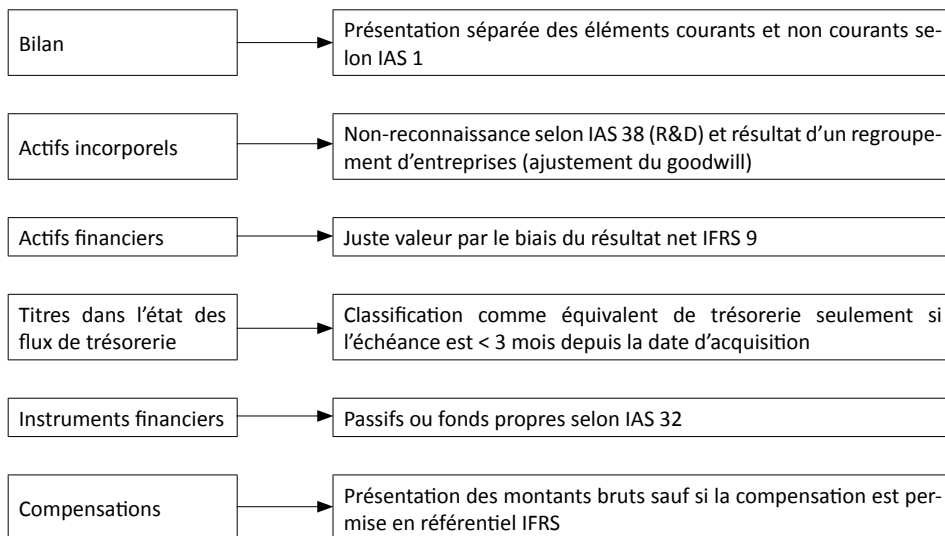
## **2° Interdiction d'application rétrospective de certaines dispositions d'autres normes IFRS**

- Le premier adoptant applique les dispositions relatives à la décomptabilisation d'actifs et de passifs financiers uniquement à compter de la date de

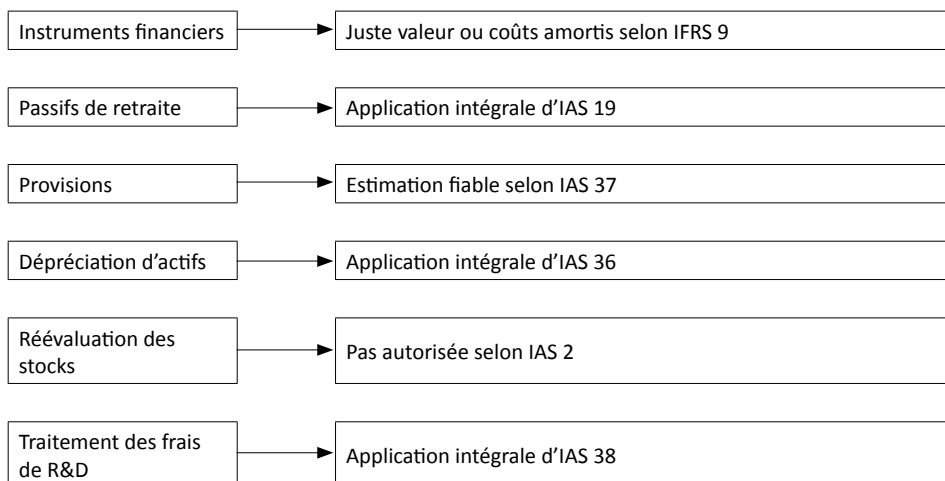
transition, sauf si cette information était disponible précédemment. Référence est faite à la Norme IFRS 9 ;

- la société 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 la Norme IFRS 9 ;
- les estimations faites selon le référentiel IFRS par la société à la date de transition doivent correspondre aux estimations réalisées à la même date dans le référentiel comptable précédent.

### Exemples de reclassification selon IFRS



### Exemples d'évaluation selon IFRS



## 4. Informations à fournir

En conformité avec la Norme IAS 1, les premiers états financiers IFRS d'une entité présentent à titre comparatif au moins un exercice.

L'entité explique l'impact du passage du **cadre comptable** précédent au référentiel IFRS sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie.

Un rapprochement entre les capitaux propres déterminés selon le référentiel comptable précédent, et les capitaux propres en conformité avec les normes IAS/IFRS à la date du dernier exercice, est également présenté.

De même, il y a lieu de préparer un rapprochement du résultat entre l'ancien et le nouveau référentiel.

Lorsque l'entreprise a comptabilisé ou repris des pertes de valeur pour la première fois lors de la préparation de son premier bilan d'ouverture en référentiel IFRS, les mêmes informations que celles imposées par la Norme IAS 36 sont à fournir, et notamment le cumul des justes valeurs et des ajustements comptables dus au changement de référentiel.

A noter : dans le cadre des améliorations périodiques arrêtées par l'IASB, adoptées par l'UE en date des 18 et 19 décembre 2014, il est précisé qu'un premier adoptant peut appliquer par anticipation ou non une norme dont la date d'entrée en vigueur n'est pas encore devenue obligatoire.