

# IASB



---

International Accounting Standards Board

## Appel à commentaires

Dates d'entrée en vigueur et méthodes de transition

Les répondants sont priés de transmettre leurs réponses par voie électronique au site de l'IASB ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), en utilisant la page «Comment on a proposal», au plus tard le 31 janvier 2011.

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB),

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, exposure drafts, and other publications by the IASB are copyright of the IFRS Foundation. The approved text of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

All rights reserved. Copies of the Request for Views on *Effective Dates and Transition Methods* and accompanying documents may be made for the purpose of responding to requests for views by the IASB, provided such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The French translation of the Request for Views contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



# IASB



---

International Accounting Standards Board

## Appel à commentaires

Dates d'entrée en vigueur et méthodes de transition

Les répondants sont priés de transmettre leurs réponses par voie électronique au site de l'IASB ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), en utilisant la page «Comment on a proposal», au plus tard le 31 janvier 2011.

Les IFRS et les documents d'accompagnement sont publiés par l'International Accounting Standards Board (IASB),

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Tél. : +44 (0)20 7246 6410 Téléc. : +44 (0)20 7246 6411

Messagerie électronique : [info@ifrs.org](mailto:info@ifrs.org) Site Web : [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS), les normes comptables internationales (IAS), les interprétations, les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB. Le texte approuvé des IFRS, des IAS, et des interprétations est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'obtenir des exemplaires de la présente publication en s'adressant à l'IFRS Foundation Publications Department. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749

Messagerie électronique : [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) Site Web : [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies de l'appel à commentaires intitulé *Dates d'entrée en vigueur et méthodes de transition* et des documents d'accompagnement aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou organisationnelles internes, et qu'elles ne soient pas vendues ou diffusées, et à condition également que chaque copie fasse mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et indique l'adresse complète de l'IASB. À cette exception près, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

La traduction française du présent appel à commentaires n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



**Octobre 2010**

Appel à commentaires

Dates d'entrée en vigueur et méthodes de transition

Le 19 octobre 2010

Date limite de réception des commentaires : le 31 janvier 2011

**TABLE DES MATIÈRES**

	Pages
Introduction .....	6-8
Appel à commentaires .....	8-15
Annexe.....	16-22

## Introduction

1. L'International Accounting Standards Board (IASB) publie le présent appel à commentaires dans le but de recueillir les points de vue des parties intéressées sur le temps et les efforts que nécessitera l'adaptation aux nouvelles Normes internationales d'information financière (IFRS) qu'il prévoit publier l'an prochain, de même que sur le moment auquel ces IFRS devraient entrer en vigueur. L'IASB utilisera cette information afin de préparer un plan pour la mise en œuvre de ces nouvelles IFRS en vue d'aider les parties intéressées à gérer le calendrier et le coût des changements. Dans le cadre du présent appel, les commentaires doivent parvenir à l'IASB au plus tard le **31 janvier 2011**.
2. Parmi les nouvelles IFRS dont il est question dans le présent appel à commentaires, certaines ont été élaborées conjointement par l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis. Le FASB a publié un document de consultation sollicitant des commentaires sur les mêmes questions que celles énoncées dans le présent appel à commentaires.
3. L'IASB souhaite obtenir de l'information sur les nouvelles IFRS, de même que sur les améliorations ciblées apportées aux IFRS existantes, dont la mise en œuvre devrait être assez simple. Les informations recueillies sur toutes ces IFRS nouvelles ou améliorées aideront l'IASB à gérer les changements dans leur ensemble. Le tableau suivant contient la liste des projets dont il est question dans le présent appel à commentaires.

Projet	État d'avancement
Évaluation à la juste valeur	Exposés-sondages publiés en mai 2009 et en juin 2010
Instruments financiers (IFRS 9)	Fin de la phase 1 (classement et évaluation) en octobre 2010 <sup>1</sup> . Phase 2 (méthode de dépréciation) et phase 3 (couverture) en cours d'élaboration. Exposé-sondage de la phase 2 publié en novembre 2009. Publication de l'exposé-sondage de la phase 3 prévue au quatrième trimestre de 2010
Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients	Exposé-sondage publié en juin 2010
Contrats d'assurance	Exposé-sondage publié en juillet 2010
Contrats de location	Exposé-sondage publié en août 2010
Avantages postérieurs à l'emploi : Régimes à prestations définies (projet de modification d'IAS 19)	Exposé-sondage publié en avril 2010
Présentation des autres éléments du résultat global (projet de modification d'IAS 1)	Exposé-sondage publié en mai 2010

<sup>1</sup> La première partie de la phase 1 de l'IFRS 9, dans laquelle sont précisées les dispositions relatives aux actifs financiers, a été publiée en novembre 2009. La deuxième partie de la phase 1 de l'IFRS 9, dans laquelle sont précisées les dispositions relatives aux passifs financiers, sera publiée en octobre 2010.

4. L'IASB prévoit publier, en décembre 2010, les IFRS sur la consolidation et les partenariats. Ces nouvelles IFRS comporteront des dispositions transitoires et des dates d'entrée en vigueur déterminées par l'IASB au terme d'évaluations distinctes. Ces nouvelles IFRS sont néanmoins prises en considération dans le présent appel à commentaires, de manière à ce que l'on puisse bien comprendre les points de vue des parties prenantes sur l'interaction de ces normes avec les autres nouvelles IFRS en projet. L'IASB a également indiqué qu'il réexaminera la date d'entrée en vigueur de l'IFRS 9 lors de la finalisation de l'IFRS en projet sur les contrats d'assurance. L'IASB se servira des informations qu'il aura reçues dans le cadre de la présente consultation pour évaluer l'opportunité de modifier les dates d'entrée en vigueur des IFRS sur la consolidation et les partenariats, et celle de la phase 1 de l'IFRS 9. Les réponses au présent appel à commentaires l'aideront aussi à déterminer les dates d'entrée en vigueur et les méthodes de transition pour ses autres projets, notamment ceux portant sur la présentation des états financiers et les instruments financiers ayant les caractéristiques de capitaux propres. Les exposés-sondages de ces deux projets devraient être publiés en 2011. L'IASB tiendra compte des commentaires reçus dans le cadre de la présente consultation lorsqu'il établira les dates d'entrée en vigueur.
5. Le plan modifié des travaux de convergence publié par l'IASB en juin 2010 comprend plusieurs nouvelles IFRS (dont celles sur les instruments financiers, la comptabilisation des produits et les contrats de location) et d'autres améliorations ciblées apportées aux exigences existantes. Toutes les parties intéressées par le système d'information financière devront s'adapter à ces nouvelles exigences, et elles devront planifier et gérer ce changement. L'IASB reconnaît que les efforts et les coûts liés à l'adaptation varieront (les préparateurs des états financiers n'effectueront pas les mêmes changements que les utilisateurs de l'information financière) et que, pour certains, ces efforts et ces coûts seront probablement différents pour chaque nouvelle IFRS.
6. La finalisation de ces nouvelles IFRS par l'IASB coïncide avec une période de changements de réglementation et une conjoncture économique toujours incertaine pour de nombreuses entités. De plus, la structure de la normalisation aux États-Unis est en cours d'examen : la Securities and Exchange Commission des États-Unis évalue actuellement l'opportunité et la façon d'intégrer les IFRS au système d'information américain.
7. Compte tenu de ces facteurs et de plusieurs autres éléments, l'IASB reconnaît qu'il est nécessaire d'aider les parties intéressées à gérer le calendrier et les coûts des modifications apportées à l'information financière. L'IASB et le FASB ont déjà pris certaines mesures en ce sens. En effet, dans leur plan modifié des travaux de convergence, ils ont accordé la

priorité aux projets d'envergure afin de se concentrer davantage sur les points qui, à leur avis, ont le plus besoin d'être améliorés. Ils ont également échelonné la publication des exposés-sondages et des documents connexes pour favoriser une consultation vaste et efficace.

8. L'IASB et le FASB reconnaissent qu'il faut également tenir compte des exigences et du calendrier de mise en œuvre de leurs nouvelles normes. Par conséquent, ils demandent à toutes les parties prenantes (les préparateurs, les auditeurs, les utilisateurs, les normalisateurs, les autorités de réglementation des marchés, etc.) de donner leur avis sur les questions suivantes :
  - a) le temps et les efforts qu'elles jugent nécessaires pour une adaptation adéquate aux nouvelles exigences en matière d'information financière ;
  - b) le calendrier de mise en œuvre et l'ordre dans lequel les normes devraient être adoptées pour favoriser une gestion économique des changements.
9. À certains égards, les environnements dans lesquels les nouvelles IFRS seront appliquées diffèrent du contexte américain. Par exemple, de nombreux pays adopteront les IFRS au cours des prochaines années, et l'IASB devra accorder toute l'attention nécessaire à ces nouveaux adoptants. Aux États-Unis, le FASB doit prendre en considération les besoins des entités fermées et des utilisateurs de leurs états financiers, qui seront également touchés par les nouvelles exigences. Par conséquent, le document de consultation du FASB et l'appel à commentaires de l'IASB comprennent chacun des points propres à leur contexte respectif.

## **Appel à commentaires**

10. Dans un premier temps, l'appel à commentaires vise à obtenir des répondants de l'information contextuelle qui permettra de bien comprendre leurs points de vue. Dans un deuxième temps, les questions posées porteront sur quatre grands thèmes :
  - Préparation en vue de la transition aux nouvelles exigences
  - Approche et calendrier adoptés pour la mise en œuvre (dates d'entrée en vigueur des nouvelles exigences et adoption anticipée)
  - Points à considérer relativement à la convergence internationale
  - Points à considérer relativement aux nouveaux adoptants des IFRS

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur tous les aspects de l'exposé-sondage et particulièrement sur les questions qui suivent. Les répondants ne sont pas tenus de traiter l'ensemble des questions. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- a) répondent à la question posée ;

- b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- c) sont clairement motivés ;
- d) décrivent au Conseil d'autres approches à envisager le cas échéant.

Les répondants sont priés de transmettre leurs réponses par voie électronique au site de l'IASB ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), en utilisant la page «Comment on a proposal».

## **Contexte**

**Q1. Veuillez décrire l'entité (ou le particulier) qui répond au présent appel à commentaires. Exemple :**

- a) **Veuillez indiquer si vous êtes avant tout un préparateur d'états financiers, un auditeur, un investisseur, un créancier ou un autre utilisateur d'états financiers (une autorité de réglementation, un normalisateur, etc.). Veuillez également préciser si vous préparez, utilisez ou auditez de l'information financière préparée principalement selon les IFRS, les PCGR américains, ou les deux.**
- b) **Si vous êtes un préparateur d'états financiers, veuillez décrire la ou les principales entreprises pour lesquelles vous préparez des états financiers, en précisant leur taille (nombre d'employés ou autre mesure pertinente), et indiquer si vous avez des titres cotés en bourse.**
- c) **Si vous êtes un auditeur, veuillez indiquer la taille de votre cabinet et préciser si vous exercez surtout auprès de sociétés ouvertes, de sociétés fermées, ou les deux.**
- d) **Si vous êtes un investisseur, un créancier ou un autre utilisateur d'états financiers, veuillez décrire vos fonctions (acheteur, vendeur, organisme de réglementation, analyste du crédit, responsable des prêts, normalisateur), vos objectifs de placement (long terme, long et court termes, capitaux propres ou revenus fixes) et les industries ou les secteurs dans lesquels vous vous spécialisez, le cas échéant.**
- e) **Veuillez décrire la mesure dans laquelle chacune des nouvelles IFRS en projet est susceptible de vous toucher ainsi que les facteurs auxquels vous attribuez cet effet (par exemple, les préparateurs d'états financiers peuvent expliquer la fréquence ou l'importance des transactions dans le cadre de leurs activités, et les investisseurs et les créanciers peuvent expliquer l'importance des transactions pour les industries ou les secteurs auxquels ils s'intéressent).**

## Préparation en vue de la transition aux nouvelles exigences

15. Toutes les parties intéressées par le système d'information financière devront se préparer en vue de l'adoption des nouvelles exigences en matière d'information financière. L'IASB cherche à comprendre, pour tous les types de parties prenantes, la nature des travaux de planification et de mise en œuvre qui devront être effectués, ainsi que le temps nécessaire pour réussir la transition, car ces facteurs ont une incidence directe sur le moment auquel les exigences devraient entrer en vigueur (voir ci-après).
16. La méthode de transition est la façon dont une entité rend compte du passage initial des anciennes aux nouvelles exigences en matière d'information financière. La méthode de transition choisie influe directement sur le temps, les efforts et les coûts liés à l'adaptation aux nouvelles exigences.
17. Bon nombre d'investisseurs et d'autres utilisateurs des états financiers préfèrent que les entités appliquent les nouvelles exigences de façon rétrospective à toutes les périodes présentées, car cela facilite la comparaison des résultats d'une année par rapport à une autre à moindres coûts pour les investisseurs et autres utilisateurs. Autrement dit, dans le cadre de l'application rétrospective, les entités appliquent les nouvelles exigences comme si elles avaient toujours été en vigueur, et présentent les chiffres comparatifs établis selon le nouveau référentiel d'information financière. L'application rétrospective est l'approche exigée par défaut pour les IFRS, sauf dans certaines circonstances. De nombreux préparateurs d'états financiers ont expliqué que l'application rétrospective pouvait parfois être coûteuse et, dans certains cas, impossible à mettre en pratique (par exemple, lorsque l'information nécessaire concernant les périodes antérieures n'est pas disponible).
18. Lorsqu'il prend des décisions concernant les méthodes de transition, l'IASB tente de trouver le juste milieu entre, d'une part, les avantages de la comparabilité entre périodes et, d'autre part, les coûts et la faisabilité de l'application rétrospective. Pour y parvenir, l'IASB peut décider :
  - (a) de limiter la mesure dans laquelle les entités doivent revoir les informations financières publiées précédemment (la «méthode rétrospective limitée») ;
  - (b) d'exiger que les nouvelles IFRS ne s'appliquent qu'aux opérations et aux événements qui surviennent après une date d'entrée en vigueur donnée (la «méthode prospective»).
18. Le tableau ci-dessous résume les décisions provisoires de l'IASB en ce qui concerne les méthodes de transition. Ces décisions ont été prises séparément pour chaque exposé-sondage. (Les dispositions de la méthode de transition proposée pour chaque projet sont

reproduites en annexe à titre informatif.) Dans chaque exposé-sondage, l'IASB a sollicité des commentaires sur la méthode de transition proposée.

Projet	Méthode de transition
Consolidation	Rétrospective limitée
Évaluation à la juste valeur	Prospective
Instruments financiers (IFRS 9)	Rétrospective <sup>2</sup>
Contrats d'assurance	Rétrospective limitée
Partenariats	Rétrospective limitée
Contrats de location	Rétrospective limitée
Avantages postérieurs à l'emploi : Régimes à prestations définies	Rétrospective
Présentation des autres éléments du résultat global	Rétrospective
Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients	Rétrospective

19. La méthode de transition proposée diffère d'un projet à l'autre, car l'IASB fonde ses décisions sur les faits et les circonstances propres à chaque projet évalué séparément. L'un des principaux objectifs du présent appel à commentaires est de recueillir des commentaires sur ces décisions, prises individuellement pour chaque projet, dans le contexte d'un plan général de mise en œuvre des nouvelles exigences considérées dans leur ensemble. Par exemple, l'IASB souhaite savoir si les états financiers seraient plus faciles à comprendre pendant la période de transition, ou si les coûts globaux de la mise en œuvre pourraient être diminués, s'il choisissait d'autres méthodes de transition que celles proposées pour une ou plusieurs IFRS (par exemple, l'imposition d'une méthode unique pour toutes les IFRS).
20. L'un des moyens de faciliter l'application de la méthode rétrospective consiste à reporter la date d'entrée en vigueur, ce qui permet aux entités d'accumuler, à moindres frais, les données nécessaires à la préparation des chiffres comparatifs. Des questions relatives à la gestion du coût de la mise en œuvre par l'établissement d'un calendrier (dates d'entrée en vigueur) sont énoncées ci-après.

<sup>2</sup> L'exposé-sondage de la phase 3 de l'IFRS 9 n'a pas encore été publié. La méthode de transition rétrospective a été adoptée pour les phases 1 et 2.

- Q2. En ne tenant compte que des projets énumérés dans le tableau présenté au paragraphe 18 ci-dessus :**
- a) **Quelles sont les propositions susceptibles d'exiger plus de temps en ce qui concerne la familiarisation, la formation du personnel, la mise en œuvre et l'adaptation en général?**
  - b) **Quels types de coûts prévoyez-vous pour la planification et l'adaptation aux nouvelles exigences? Quels sont les principaux facteurs qui influent sur ces coûts? Quelle est l'importance relative de chaque composante des coûts?**
- Q3. Entrevoyez-vous d'autres conséquences des nouvelles IFRS sur le système d'information financière en général? Par exemple, croyez-vous que les nouvelles exigences en matière d'information financière entreront en conflit avec d'autres exigences réglementaires ou fiscales? Sera-t-il nécessaire de modifier les normes d'audit?**
- Q4. Êtes-vous d'accord avec les méthodes de transition proposées pour chaque projet dans le contexte d'un plan général de mise en œuvre réunissant toutes les nouvelles exigences? Si vous n'êtes pas d'accord, quels changements suggérez-vous et pourquoi? Veuillez préciser les principaux avantages des changements que vous recommandez ainsi que leurs effets sur le coût de l'adaptation aux nouvelles obligations d'information.**

#### **Dates d'entrée en vigueur des nouvelles exigences et adoption anticipée**

21. Dans cette section, l'IASB cherche à obtenir de l'information à la fois sur l'approche générale utilisée pour la mise en œuvre des nouvelles IFRS et sur le calendrier d'adoption.
22. L'IASB souhaite recevoir des commentaires sur les avantages et les inconvénients de deux approches générales pour l'établissement des dates d'entrée en vigueur des nouvelles IFRS dont il est question dans le présent appel à commentaires. Ces deux approches sont :
- a) l'établissement d'une date unique – Toutes les nouvelles IFRS entreraient en vigueur à la même date, à la suite d'une période de mise en œuvre adéquate ;
  - b) l'échelonnement des dates d'entrée en vigueur – Les nouvelles IFRS, ou des groupes donnés de nouvelles IFRS, entreraient en vigueur à des dates différentes échelonnées sur un certain nombre d'années.

24. À la question 5, on demande l'avis des répondants sur le regroupement et l'ordre de mise en œuvre des IFRS dans l'optique de l'établissement d'une date d'adoption obligatoire. À la question 6, on sollicite des commentaires relativement à la possibilité d'une adoption anticipée.

**Q5. En supposant un plan général de mise en œuvre réunissant toutes les normes dont il est question dans le présent appel à commentaires :**

- a) **Quelle approche préférez-vous entre l'établissement d'une date unique et l'échelonnement des dates d'entrée en vigueur? Pourquoi? Quels sont les avantages et les inconvénients de l'approche que vous privilégiez? Comment cette approche permet-elle de réduire le coût de la mise en œuvre ou de tirer d'autres avantages? Veuillez préciser la nature de ces avantages (par exemple, des économies d'échelle, la réduction des perturbations ou d'autres avantages synergiques).**
- b) **Dans le cas de l'établissement d'une date unique, en supposant que les projets mentionnés dans l'introduction sont réalisés d'ici juin 2011, quelle devrait être la date d'adoption obligatoire et pourquoi?**
- c) **Dans le cas de l'échelonnement des dates d'entrée en vigueur, comment les nouvelles IFRS devraient-elles être réparties (ou regroupées) et quelles devraient être les dates d'adoption obligatoire pour chaque groupe? Veuillez décrire les principaux facteurs motivant l'ordre d'adoption que vous recommandez, tels que l'incidence de l'interdépendance des nouvelles IFRS.**
- d) **Selon vous, existe-t-il une autre approche viable et préférable à celles proposées? Dans l'affirmative, veuillez décrire cette approche de même que ses avantages.**

25. L'IASB permet souvent l'adoption anticipée de nouvelles exigences. Parmi les avantages potentiels de cette approche, on compte la communication plus rapide d'une information améliorée et, pour les entités publiantes, la possibilité de réduire les coûts de mise en œuvre en faisant coïncider l'adoption des nouvelles IFRS avec d'autres changements touchant leurs activités. Le principal inconvénient de l'adoption anticipée est la diminution de la comparabilité entre les entités, ce qui désavantage les utilisateurs et les autorités de réglementation des marchés. Certains pays peuvent décider d'obliger toutes les entités qui appliquent ou adoptent les IFRS dans leur territoire à adopter l'ensemble ou une partie des nouvelles IFRS à la même date, afin de favoriser la comparabilité au sein de ce territoire.

**Q6. L'IASB devrait-il permettre aux entités d'adopter l'ensemble ou une partie des nouvelles IFRS avant leur date d'entrée en vigueur obligatoire? Pourquoi? Quelles IFRS? Quelles restrictions, le cas échéant, devraient s'appliquer à l'adoption anticipée (par exemple, l'adoption, au même moment, des exigences connexes)?**

**Points à considérer relativement à la convergence internationale**

26. L'objectif des projets menés conjointement est de rehausser la qualité et la comparabilité de l'information financière par la publication de normes permettant d'éliminer (ou de réduire) les divergences entre les IFRS et les PCGR américains. L'imposition d'une date d'entrée en vigueur unique et de méthodes de transition identiques pour des IFRS et des PCGR américains correspondants permettrait d'accroître davantage la comparabilité. Cette approche pourrait aussi influencer sur les coûts de mise en œuvre (par exemple, une date d'entrée en vigueur unique pourrait simplifier la mise en œuvre pour les multinationales et faciliter la comparaison entre les entités américaines et internationales pour les investisseurs et les autres utilisateurs).

**Q7. Selon vous, l'IASB et le FASB devraient-ils imposer les mêmes dates d'entrée en vigueur et les mêmes méthodes de transition pour leurs normes correspondantes? Pourquoi?**

**Points à considérer relativement aux nouveaux adoptants des IFRS**

27. L'adoption des IFRS représente un changement important pour une entité. Un certain nombre de pays adopteront les IFRS au cours des prochaines années. Certaines parties prenantes ont demandé une «plateforme stable» pour les IFRS et ont exprimé des réserves quant à l'obligation, pour les nouveaux adoptants, d'apporter deux changements importants à leurs méthodes comptables dans un court laps de temps : le premier étant l'adoption des IFRS et le deuxième, la mise en œuvre des IFRS nouvelles ou modifiées. Deux approches ont été suggérées :

- a) Permettre l'adoption anticipée des IFRS nouvelles ou modifiées pour les nouveaux adoptants, même si elle n'est pas autorisée pour les entités qui ont déjà adopté les IFRS (voir la question 6).
- b) Permettre aux nouveaux adoptants de reporter l'adoption de l'ensemble ou d'une partie des IFRS nouvelles ou modifiées pour une période donnée (par exemple, deux ans).

**Q8. L'IASB devrait-il prévoir des dates d'adoption différentes et des restrictions d'adoption anticipée différentes pour les nouveaux adoptants des IFRS? Pourquoi? Dans l'affirmative, quelles devraient être ces restrictions et pourquoi?**

## Dispositions transitoires proposées

La présente annexe contient des extraits des dispositions transitoires proposées dans chacun des exposés-sondages dont il est question dans l'appel à commentaires. Parmi les paragraphes sur les dates d'entrée en vigueur et les dispositions transitoires reproduits ci-après, on trouve notamment ceux de la phase 1 de l'IFRS 9 (classement et évaluation) publiés en novembre 2009. Les dispositions transitoires citées relativement à la consolidation et aux partenariats proviennent respectivement du projet de document des permanents (publié en septembre 2010) et du bulletin *IASB Update* (mars 2010 et mai 2010), documents qui reflètent mieux que les exposés-sondages les délibérations les plus récentes de l'IASB.

### Consolidation (traduction d'un extrait du projet de document des permanents publié en septembre 2010)

#### Transition

---

- C1 Une entité publiante doit appliquer la présente norme de manière rétrospective selon IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sauf dans les cas précisés aux paragraphes C2 et C3.
- C2 Dans le cas où la première application des dispositions de la présente norme par un investisseur fait entrer dans le périmètre des états financiers consolidés une entreprise détenue qui n'en faisait pas partie selon IAS 27 et SIC-12, l'investisseur doit évaluer à la date de première application les actifs, les passifs ainsi que les participations ne donnant pas le contrôle de l'entreprise détenue, non consolidée antérieurement, comme si les états financiers de cette entreprise avaient été consolidés (et que la méthode de l'acquisition avait donc été appliquée) à la date où l'investisseur a obtenu le contrôle de cette entreprise selon les dispositions de la présente norme. Si cela est impraticable (au sens d'IAS 8), l'investisseur doit appliquer les dispositions d'IFRS 3. Dans ce cas, la date d'acquisition est alors présumée correspondre à la date d'ouverture de la première période au cours de laquelle l'application des dispositions d'IFRS 3 est praticable. La première période peut être la période considérée.
- C3 Dans le cas où la première application des dispositions de la présente norme par un investisseur fait sortir du périmètre des états financiers consolidés une entreprise détenue qui en faisait partie selon IAS 27 et SIC-12, l'investisseur doit évaluer à la date de première application les droits qu'il a conservés dans l'entreprise détenue au montant auquel ces droits auraient été évalués si les dispositions de la présente norme avaient été en vigueur au moment où il a acquis une participation ou perdu le contrôle de l'entreprise détenue. Si l'évaluation des droits conservés est impraticable (au sens d'IAS 8), l'investisseur doit appliquer les dispositions de la présente norme pour la comptabilisation d'une perte de contrôle à l'ouverture de la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle la présente norme est appliquée pour la première fois.

#### Adoption antérieure à l'adoption d'IFRS 9

- C4 Une entité qui adopte la présente norme, mais qui n'applique pas encore IFRS 9, doit se reporter à IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation*, chaque fois qu'il est question d'IFRS 9.

#### Retrait de l'interprétation SIC-12

---

- C5 La présente norme annule et remplace SIC-12, *Consolidation — Entités ad hoc*.

## Évaluation de la juste valeur (exposé-sondage publié en mai 2009)

### Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

---

- 63 La présente norme [en projet] doit être appliquée prospectivement à compter de l'ouverture de la période annuelle au cours de laquelle elle est appliquée pour la première fois.
- 64 Les obligations en matière d'informations à fournir de la présente norme [en projet] n'ont pas à être appliquées aux informations comparatives fournies pour les périodes antérieures à la première application de cette norme [en projet].

### IFRS 9, *Instruments financiers* (phase 1 de l'IFRS publiée en novembre 2009)

- 8.2.1 Une entité doit appliquer la présente norme de façon rétrospective selon IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sauf dans les cas visés par les paragraphes 8.2.4 à 8.2.13. La présente norme ne doit pas être appliquée à des actifs financiers qui, à la date de sa première application, avaient déjà été décomptabilisés.
- 8.2.2 Pour l'application des dispositions transitoires des paragraphes 8.2.1 et 8.2.3 à 8.2.13, la date de première application est la date à laquelle l'entité applique pour la première fois les dispositions de la présente norme. La date de première application peut correspondre :
- (a) à n'importe quelle date comprise entre la publication de la présente norme et le 31 décembre 2010 dans le cas d'une entité pour qui la première application de la présente norme a lieu avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011 ; ou
  - (b) au début de la première période de présentation de l'information financière où l'entité applique la présente norme dans le cas d'une entité pour qui la première application de la présente norme a lieu le 1<sup>er</sup> janvier 2011 ou après.
- 8.2.3 Si la date de première application ne correspond pas à l'ouverture d'une période de présentation de l'information financière, l'entité doit l'indiquer en précisant les motifs du choix de la date de première application.
- 8.2.4 À la date de première application, une entité doit apprécier si un actif financier remplit la condition énoncée au paragraphe 4.2(a), compte tenu des faits et des circonstances qui existent à cette date. Le classement qui en résulte doit être appliqué de façon rétrospective sans égard au modèle économique suivi par l'entité au cours des périodes de présentation de l'information financière antérieures.
- 8.2.5 Si une entité évalue un contrat hybride à la juste valeur selon le paragraphe 4.4 ou le paragraphe 4.5, mais que la juste valeur du contrat hybride n'avait pas été déterminée pour les périodes de présentation de l'information financière à titre comparatif, la juste valeur du contrat hybride en date de clôture de chacune de ces périodes doit être la somme des justes valeurs des composantes (c'est-à-dire le contrat hôte non dérivé et le dérivé incorporé) déterminées à la fin de chacune de ces périodes.
- 8.2.6 À la date de première application, une entité doit comptabiliser toute différence entre la juste valeur à cette date du contrat hybride pris dans son intégralité et la somme des justes valeurs de ses composantes à cette même date :
- (a) dans le solde d'ouverture des résultats non distribués de la période de première application si l'entité applique pour la première fois la présente norme à l'ouverture d'une période de présentation de l'information financière ;
  - (b) en résultat net si l'entité applique pour la première fois la présente norme en cours de période.
- 8.2.7 À la date de première application, une entité peut désigner :
- (a) un actif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net selon le paragraphe 4.5 ;
  - (b) 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 5.4.4.

Une telle désignation doit être faite en fonction des faits et des circonstances qui existent à la date de première application. Le classement qui en résulte doit être appliqué de façon rétrospective.

8.2.8 À la date de première application, une entité :

- (a) doit annuler sa désignation antérieure d'un actif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net si cet actif ne remplit pas la condition énoncée au paragraphe 4.5 ;
- (b) peut annuler sa désignation antérieure d'un actif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net si cet actif remplit la condition énoncée au paragraphe 4.5.

Une telle annulation doit être faite en fonction des faits et des circonstances qui existent à la date de première application. Le nouveau classement doit être appliqué de façon rétrospective.

8.2.9 À la date de première application, une entité doit appliquer le paragraphe 103M d'IAS 39 pour déterminer les cas où elle :

- (a) peut désigner un *passif financier* comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net ;
- (b) doit ou peut annuler sa désignation antérieure d'un passif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net.

Une telle annulation doit être faite en fonction des faits et des circonstances qui existent à la date de première application. Le nouveau classement doit être appliqué de façon rétrospective.

8.2.10 Si, pour une entité, l'application rétrospective de la *méthode du taux d'intérêt effectif* ou des dispositions en matière de dépréciation énoncées aux paragraphes 58 à 65 et AG84 à AG93 d'IAS 39 est impraticable (au sens d'IAS 8), l'entité doit retenir la juste valeur de l'actif financier à la fin de chaque période présentée à titre comparatif comme étant son coût amorti. En pareil cas, la juste valeur de l'actif financier à la date de première application doit être retenue comme étant le nouveau coût amorti de cet actif financier à cette date.

8.2.11 Si une entité a précédemment comptabilisé au coût, selon IAS 39, un placement dans un instrument de capitaux propres non coté (ou un dérivé qui est lié à un tel instrument et qui doit être réglé par la remise de cet instrument), elle doit évaluer cet instrument à la juste valeur à la date de première application. Toute différence entre la valeur comptable précédente et la juste valeur doit être comptabilisée dans le solde d'ouverture des résultats non distribués de la période de présentation de l'information financière à laquelle appartient la date de première application.

8.2.12 Nonobstant le paragraphe 8.2.1, une entité qui applique la présente norme pour des périodes de présentation de l'information financière ouvertes avant le 1<sup>er</sup> janvier 2012 n'a pas besoin de retraiter les périodes antérieures. Si une entité ne retrace pas les périodes antérieures, elle doit comptabiliser toute différence entre la valeur comptable précédente et la valeur comptable du début de la période de présentation de l'information financière annuelle à laquelle appartient la date de première application dans le solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) de cette même période.

8.2.13 Une entité qui prépare des rapports financiers intermédiaires selon IAS 34, *Information financière intermédiaire* n'est pas tenue d'appliquer les dispositions de la présente norme aux périodes intermédiaires antérieures à la date de première application si cela est impraticable (au sens d'IAS 8).

## **Instruments financiers : Coût amorti et dépréciation (exposé-sondage publié en novembre 2009)**

### **Transition**

24 Aux fins de l'application des dispositions transitoires prévues aux paragraphes 25 à 29, la date de première application est la date d'ouverture de la période annuelle pour laquelle l'entité applique pour la première fois les dispositions de la présente norme [en projet].

25 Dans le cas des instruments financiers évalués au coût amorti qui ont été initialement comptabilisés avant la date de première application de la présente norme [en projet], l'objectif est d'arriver à une approximation du taux d'intérêt effectif qui aurait été déterminé selon la présente

norme [en projet] si celle-ci avait été appliquée lors de la comptabilisation initiale de l'instrument financier. Pour effectuer cette approximation, on soumet à un ajustement transitoire le taux d'intérêt effectif déterminé auparavant selon IAS 39.

- 26 **Pour déterminer l'ajustement transitoire du taux d'intérêt effectif, une entité doit utiliser toutes les données historiques disponibles et les compléter au besoin par des informations émanant d'instruments financiers similaires dont le taux d'intérêt effectif a été déterminé selon la présente norme [en projet] (c'est-à-dire des instruments financiers initialement comptabilisés autour de la date de première application).**
- 27 **Une entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres de la plus ancienne période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la présente norme [en projet] s'était toujours appliquée, mais en utilisant comme taux d'intérêt effectif le taux déterminé auparavant selon IAS 39, modifié par application de l'ajustement transitoire.**

### Informations à fournir

- 28 Pour expliquer l'effet de la première application de la présente norme [en projet], conformément à IAS 8, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*, une entité doit fournir une analyse qualitative des éléments suivants :
- (a) l'effet, sur le résultat, de l'écart entre le taux d'intérêt effectif déterminé selon la présente norme [en projet] (y compris selon les dispositions transitoires des paragraphes 24 à 27) et le taux utilisé selon la méthode comptable antérieure de l'entité ;
  - (b) en quoi cet effet (élément (a) ci-dessus) se rattache au montant de l'ajustement transitoire du coût amorti des actifs financiers.
- 29 Pour l'application du paragraphe 19, une entité n'est pas tenue de fournir des informations sur les périodes antérieures à la plus ancienne période antérieure présentée.

## Contrats d'assurance (exposé-sondage publié en juillet 2010)

### Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 100 Au début de la première période présentée, l'assureur doit, en ajustant les résultats non distribués en conséquence :
- (a) évaluer chaque portefeuille de contrats d'assurance à la valeur actuelle des flux de trésorerie d'exécution. Il s'ensuit que, pour les contrats d'assurance auxquels les présentes dispositions transitoires s'appliquent, l'évaluation, tant à la date de transition qu'ultérieurement, ne comprend pas de marge résiduelle ;
  - (b) décomptabiliser le solde des coûts d'acquisition différés existant, s'il en est ;
  - (c) décomptabiliser les immobilisations incorporelles découlant de contrats d'assurance repris dans le cadre de regroupements d'entreprises comptabilisés antérieurement. Cet ajustement ne concerne pas les immobilisations incorporelles, telles que les relations avec la clientèle ou les listes clients, qui se rattachent à des contrats futurs possibles.

### Informations à fournir

- 101 Pour l'application du paragraphe 92(e)(iii), l'assureur n'est pas tenu de fournir des informations non publiées auparavant sur l'évolution des demandes d'indemnisation survenues plus de cinq ans avant la fin du premier exercice où il applique la présente norme [en projet]. Par ailleurs, s'il est irréalisable, pour un assureur qui applique pour la première fois la présente norme [en projet], de produire des informations sur l'évolution de demandes d'indemnisation survenues avant l'ouverture de la période la plus ancienne au titre de laquelle il présente des informations comparatives complètes conformes à la présente norme [en projet], ce fait doit être indiqué.

### Changement de désignation d'actifs financiers

- 102 À la date d'ouverture de la plus ancienne période présentée, lorsqu'un assureur applique pour la première fois la présente norme [en projet], il est permis, mais pas obligatoire, de redésigner un

actif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net si cela permet d'éliminer ou de réduire de façon importante une incohérence d'évaluation ou de comptabilisation. Un tel reclassement constitue un changement de méthode comptable et IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, s'applique. L'assureur doit comptabiliser l'effet cumulé de ce changement de désignation comme étant un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de la plus ancienne période présentée et supprimer les soldes correspondants, s'il en est, du cumul des autres éléments du résultat global.

## **Partenariats (traduction d'un extrait du bulletin IASB Update, mars et mai 2010)**

Le Conseil a provisoirement décidé que les entités contrôlées conjointement passeront de la méthode de la consolidation proportionnelle à la méthode de la mise en équivalence en intégrant dans un seul poste la quote-part des actifs et des passifs consolidés à leur valeur comptable respective. L'investissement devra être soumis à un test de dépréciation, conformément à IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, à la date à laquelle la norme est appliquée, et aux périodes correspondantes présentées à titre comparatif.

Le Conseil a provisoirement décidé que les dispositions transitoires pour une entité contrôlée conjointement passant de la méthode de la mise en équivalence à la méthode de la comptabilisation de la quote-part des actifs et des passifs seraient la décomptabilisation de l'investissement et la comptabilisation à la valeur comptable des quotes-parts des actifs et des passifs selon la participation de l'entité prévue dans l'accord contractuel. Toute différence entre la valeur comptable de l'investissement et la valeur comptable nette de chacun des actifs et passifs sera comptabilisée dans les bénéfices non répartis.

De plus, le Conseil a provisoirement décidé qu'une entité devra présenter un rapprochement entre l'investissement décomptabilisé, la ventilation des quotes-parts des actifs et des passifs comptabilisés et tout solde comptabilisé dans les bénéfices non répartis.

Le Conseil a également étudié la question des dispositions transitoires pour les nouveaux adoptants. Il a provisoirement décidé que les principales différences entre les dispositions transitoires pour les nouveaux adoptants et celles pour les entités qui présentent déjà leur information financière en IFRS seront les suivantes :

- un nouvel adoptant devra convertir aux IFRS son investissement dans une entité contrôlée conjointement ;
- lors d'une transition de la consolidation proportionnelle à la mise en équivalence, l'investissement résultant de ce changement devra être soumis à un test de dépréciation conformément à IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, qu'il existe ou non un indice de la dépréciation possible de l'investissement.

## **Contrats de location (exposé-sondage publié en août 2010)**

### **Transition**

---

- 88 Pour l'application des dispositions transitoires des paragraphes 88 à 96, la date de première application est la date d'ouverture de la première période présentée à titre comparatif dans les premiers états financiers auxquels l'entité applique la présente norme [en projet]. L'entité doit comptabiliser et évaluer tous les contrats en cours qui entrent dans le champ d'application de la présente norme [en projet] à la date de première application au moyen d'une approche rétrospective simplifiée, décrite aux paragraphes 90 à 96.
- 89 L'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée, comme si la nouvelle méthode comptable avait été appliquée depuis le début de la première période présentée.

## Preneur

---

- 90 À moins que les paragraphes 91 à 93 ne s'appliquent, à la date de première application, le preneur doit :
- (a) comptabiliser une obligation d'effectuer des paiements locatifs pour chaque contrat de location en cours, évaluée à la valeur actuelle des paiements locatifs restants déterminée à l'aide du taux marginal d'endettement du preneur à la date de première application ;
  - (b) comptabiliser un droit d'utilisation pour chaque contrat de location en cours, évalué au montant de l'obligation d'effectuer des paiements locatifs correspondante, sous réserve de tout ajustement requis pour refléter une dépréciation.
- 91 Lorsque les paiements locatifs ne sont pas uniformes pendant la durée de location, le preneur doit ajuster le droit d'utilisation comptabilisé à la date de première application du montant des paiements locatifs payés d'avance ou à payer.
- 92 Dans le cas des contrats qui ont été classés conformément à IAS 17, *Contrats de location*, à titre de contrats de location-financement et qui ne prévoient pas d'options, de loyers conditionnels, de pénalités liées à des options de résiliation ou de garanties de valeur résiduelle, la valeur comptable, à la date de première application, du droit d'utilisation et de l'obligation d'effectuer des paiements locatifs doit être la valeur comptable de l'actif et du passif au titre du contrat de location comptabilisés selon cette norme.
- 93 À la date de première application, le preneur doit comptabiliser, pour chaque contrat de location à court terme qu'il comptabilise conformément au paragraphe 64, une obligation d'effectuer des paiements locatifs, évaluée à la valeur non actualisée des paiements locatifs restants et un droit d'utilisation, évalué au montant de l'obligation comptabilisée.

## Bailleur : approche de l'obligation de prestation

---

- 94 À la date de première application, le bailleur doit :
- (a) comptabiliser un droit de recevoir des paiements locatifs pour chaque contrat de location en cours, évalué à la valeur actuelle des paiements locatifs restants déterminée à l'aide du taux prévu dans le contrat à la date de passation, sous réserve de tout ajustement requis pour refléter une dépréciation ;
  - (b) comptabiliser une obligation au titre du contrat de location pour chaque contrat de location en cours, évaluée au montant du droit de recevoir des paiements locatifs correspondant ;
  - (c) réincorporer les actifs sous-jacents qui avaient été décomptabilisés, au coût amorti déterminé comme si ceux-ci n'avaient jamais été décomptabilisés, sous réserve de tout ajustement requis pour refléter la dépréciation et la réévaluation.

## Bailleur : approche de la décomptabilisation

---

- 95 À la date de première application, le bailleur doit :
- (a) comptabiliser un droit de recevoir des paiements locatifs pour chaque contrat de location en cours, évalué à la valeur actuelle des paiements locatifs restants déterminée à l'aide du taux prévu dans le contrat à la date de passation, sous réserve de tout ajustement requis pour refléter une dépréciation ;
  - (b) comptabiliser un actif résiduel à la juste valeur déterminée à la date de première application.

## Informations à fournir

---

- 96 L'entité doit fournir les informations transitoires requises par IAS 8, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*, sauf en ce qui concerne le résultat de base et le résultat dilué par action ajustés.

## **Présentation des autres éléments du résultat global – Projet de modification d’IAS 1 (exposé-sondage publié en mai 2010)**

139G La norme *Présentation des autres éléments du résultat global* [en projet] (modification d’IAS 1), publiée en [date], a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également entraîné la modification des paragraphes 10, 82, 83 et 91, l’ajout des paragraphes 81A, 82A et 82B, et la suppression des paragraphes 12, 81 et 84. L’entité doit appliquer ces amendements [en projet] pour les périodes annuelles ouvertes à compter du [date à préciser après l’exposé-sondage]. Une application anticipée est autorisée.

## **Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients (exposé-sondage publié en juin 2010)**

### **Date d’entrée en vigueur et dispositions transitoires**

---

85 L’entité doit appliquer la présente norme [en projet] de manière rétrospective selon IAS 8, *Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs*.