

II

(Actes non législatifs)

RÈGLEMENTS

RÈGLEMENT (UE) 2017/1986 DE LA COMMISSION

du 31 octobre 2017

modifiant le règlement (CE) n° 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, en ce qui concerne la norme internationale d'information financière IFRS 16

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union 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) Certaines normes comptables internationales et interprétations, telles qu'existant au 15 octobre 2008, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission ⁽²⁾.
- (2) Le 13 janvier 2016, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié la norme internationale d'information financière (IFRS) 16 *Contrats de location*. Cette norme vise à améliorer l'information financière sur les contrats de location.
- (3) L'adoption d'IFRS 16 implique, par voie de conséquence, de modifier les normes et interprétations suivantes: les normes internationales d'information financière IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, les normes comptables internationales IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, les interprétations de l'International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC 1 et IFRIC 12 et les interprétations du Standing Interpretations Committee SIC 29 et SIC 32.
- (4) La consultation du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) a permis de confirmer que la norme IFRS 16 satisfaisait aux critères d'adoption énoncés à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002.
- (5) Il convient dès lors de modifier le règlement (CE) n° 1126/2008 en conséquence.
- (6) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

Article premier

L'annexe du règlement (CE) n° 1126/2008 est modifiée comme suit:

- a) la norme internationale d'information financière IFRS 16 *Contrats de location* telle qu'elle figure à l'annexe du présent règlement est insérée;

⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ Règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320 du 29.11.2008, p. 1).

- b) Les normes IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15 et les interprétations IFRIC 1, IFRIC 12, SIC-29 et SIC-32 sont modifiées conformément à la norme IFRS 16, tel qu'indiqué à l'annexe du présent règlement.

Article 2

Les entreprises appliquent les modifications visées à l'article 1^{er} au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant le 1^{er} janvier 2019 ou après cette date.

Article 3

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

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

Fait à Bruxelles, le 31 octobre 2017.

Par la Commission
Le président
Jean-Claude JUNCKER

ANNEXE

Norme internationale d'information financière 16***Contrats de location*****Norme internationale d'information financière 16 *Contrats de location***

OBJECTIF

1. **La présente norme établit les principes applicables à la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des *contrats de location*, ainsi que les informations à fournir à leur sujet. L'objectif de cette norme consiste à obtenir des *preneurs* et des *bailleurs* qu'ils fournissent des informations pertinentes donnant une image fidèle des opérations relatives à ces contrats. Cette information doit permettre aux utilisateurs des états financiers de disposer des éléments leur permettant d'apprécier l'incidence des *contrats de location* sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.**
2. L'entité doit, lorsqu'elle applique la présente norme, tenir compte des termes et conditions du *contrat* et de tous les faits et circonstances pertinents. Elle doit appliquer la présente norme de façon uniforme aux *contrats* présentant des caractéristiques similaires, conclus dans des circonstances similaires.

CHAMP D'APPLICATION

3. L'entité doit appliquer la présente norme à tous les *contrats de location*, y compris aux *contrats de location d'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation des actifs* contenus dans un *contrat de sous-location*, à l'exception:
 - a) des *contrats* portant sur la prospection ou l'exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel ou d'autres ressources non renouvelables similaires;
 - b) des *contrats* portant sur la location d'actifs biologiques qui entrent dans le champ d'application d'IAS 41 *Agriculture* et qui sont détenus par un *preneur*;
 - c) des *accords de concession de services* qui entrent dans le champ d'application d'IFRIC 12 *Accords de concession de services*;
 - d) des *licences de propriété intellectuelle* octroyées par un *bailleur* qui entrent dans le champ d'application d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*;
 - e) des *droits détenus* par un *preneur* en vertu d'un *accord de licence* entrant dans le champ d'application d'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.
4. Le *preneur* peut appliquer la présente norme aux *contrats de location d'immobilisations incorporelles* autres que ceux décrits au paragraphe 3, point e), mais il n'est pas tenu de le faire.

EXEMPTIONS RELATIVES À LA COMPTABILISATION (PARAGRAPHES B3 À B8)

5. Le *preneur* peut choisir de ne pas appliquer les dispositions des paragraphes 22 à 49:
 - a) à des *contrats de location à court terme*;
 - b) à des *contrats de location* dont l'*actif sous-jacent* est de faible valeur (tel que décrit aux paragraphes B3 à B8).
6. Le *preneur* qui choisit de ne pas appliquer les dispositions des paragraphes 22 à 49 à des *contrats de location à court terme* ou à des *contrats de location* dont l'*actif sous-jacent* est de faible valeur doit comptabiliser en charges les *paiements de loyers* associés à ces *contrats*, soit selon la méthode linéaire sur la *durée du contrat de location*, soit selon une autre méthode systématique. Le *preneur* doit utiliser une autre méthode systématique si celle-ci est plus représentative de la façon dont il tire avantage de l'utilisation de l'*actif sous-jacent*.
7. Le *preneur* qui choisit d'appliquer les dispositions du paragraphe 6 pour comptabiliser des *contrats de location à court terme* doit considérer qu'il s'agit d'un nouveau *contrat de location* aux fins de la présente norme si l'une ou l'autre des situations suivantes se présente:
 - a) une *modification* est apportée au *contrat de location*; ou
 - b) la *durée du contrat de location* change (par exemple, à la suite de l'exercice par le *preneur* d'une option qui n'était précédemment pas incluse dans la détermination de la *durée du contrat de location*).

8. L'option relative aux contrats de location à court terme s'applique par catégorie d'actifs sous-jacents. Une catégorie d'actifs sous-jacents est un regroupement d'actifs sous-jacents de nature similaire, utilisés de manière similaire dans les activités d'une entité. Le choix visant les contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur peut être exercé contrat par contrat.

IDENTIFICATION D'UN CONTRAT DE LOCATION (PARAGRAPHES B9 À B33)

9. **À la date de conclusion d'un contrat, l'entité doit apprécier si celui-ci est ou contient un contrat de location. Un contrat est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un actif identifié pour une période déterminée moyennant le paiement d'une contrepartie. Des indications sur la manière d'apprécier si un contrat est ou contient un contrat de location sont présentées aux paragraphes B9 à B31.**
10. La durée pendant laquelle le droit est conféré peut être exprimée en termes de volume d'utilisation de l'actif identifié (par exemple, le nombre d'unités de production qu'un matériel servira à produire)
11. Ce n'est qu'en cas de changement dans les termes et conditions d'un contrat que l'entité doit réapprécier si ce contrat est ou contient un contrat de location.

Séparation des composantes d'un contrat

12. Lorsqu'un contrat est ou contient un contrat de location, l'entité doit comptabiliser chaque composante locative du contrat comme un contrat de location distinct, séparément des composantes non locatives du contrat, sauf si elle applique la mesure de simplification prévue au paragraphe 15. Des indications sur la séparation des composantes d'un contrat se trouvent aux paragraphes B32 et B33.

Preneur à bail

13. Lorsqu'un contrat contient une composante locative et une ou plusieurs autres composantes locatives ou non locatives, le preneur doit répartir la contrepartie prévue au contrat entre chacune des composantes du contrat de location sur la base de leur prix séparé relatif et du prix séparé de l'ensemble des composantes non locatives.
14. Le prix de vente séparé des composantes locatives et non locatives doit être déterminé en fonction du prix que le bailleur ou un autre fournisseur similaire exigerait de recevoir d'une entité en contrepartie de la composante, ou d'une composante similaire, prise séparément. Si le prix de vente séparé ne peut être observé directement, le preneur doit estimer ce prix, en utilisant au maximum les informations observables.
15. Par mesure de simplification, le preneur peut choisir de ne pas séparer les composantes locatives des composantes non locatives et de comptabiliser en lieu et place les composantes locatives et les composantes non locatives qui s'y rattachent comme une seule composante de nature locative. Ce choix doit être exercé par catégorie d'actifs sous-jacents. Le preneur ne doit pas appliquer cette mesure de simplification aux dérivés incorporés qui satisfont aux conditions définies au paragraphe 4.3.3 d'IFRS 9 *Instruments financiers*.
16. Si le preneur n'applique pas la mesure de simplification prévue au paragraphe 15, il doit comptabiliser les composantes non locatives conformément aux autres normes applicables.

Bailleur

17. Lorsqu'un contrat contient une composante locative et une ou plusieurs autres composantes locatives ou non locatives, le bailleur doit répartir la contrepartie prévue au contrat en appliquant les dispositions des paragraphes 73 à 90 d'IFRS 15.

DURÉE DU CONTRAT DE LOCATION (PARAGRAPHES B34 À B41)

18. L'entité doit déterminer la durée du contrat de location comme étant la période pendant laquelle le contrat de location est non résiliable à laquelle:
 - a) toute option de renouvellement du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;
 - b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.

19. Pour apprécier si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de renouvellement du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents conférant au preneur un avantage économique à exercer l'option de renouvellement ou à ne pas exercer l'option de résiliation, ainsi qu'expliqué aux paragraphes B37 à B40.
20. Le preneur doit réapprécier s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option de renouvellement du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important satisfaisant les deux conditions suivantes:
 - a) il est sous le contrôle du preneur;
 - b) il a une incidence sur la question de savoir si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option qui n'avait précédemment pas été prise en compte lors de la détermination de la durée du contrat de location ou de ne pas exercer une option qui avait été précédemment prise en compte dans cette détermination (voir le paragraphe B41).
21. L'entité doit réviser la durée du contrat de location si la période de location non résiliable change. Ce sera le cas, par exemple, dans l'une ou l'autre des situations suivantes:
 - a) le preneur exerce une option qu'il n'avait pas prise en compte lors de la détermination de la durée du contrat de location;
 - b) le preneur n'exerce pas une option qu'il avait précédemment prise en compte lors de la détermination de la durée du contrat de location;
 - c) il survient un événement qui oblige contractuellement le preneur à exercer une option qui n'avait précédemment pas pris en compte lors de la détermination de la durée du contrat de location;
 - d) il survient un événement qui interdit contractuellement au preneur d'exercer une option qui avait précédemment pris en compte lors de la détermination de la durée du contrat de location.

PRENEUR

Comptabilisation

22. **À la date de prise d'effet du contrat, le preneur doit comptabiliser un actif au titre du droit d'utilisation et un passif locatif.**

Évaluation**Évaluation initiale**

Évaluation initiale de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation

23. **À la date d'effet, le preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation au coût.**
24. Le coût de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation doit comprendre:
 - a) le montant de l'évaluation initiale du passif locatif, évalué comme défini au paragraphe 26;
 - b) le cas échéant, le montant des loyers versés à la date de prise d'effet ou avant cette date, déduction faite des *avantages incitatifs à la location* reçus;
 - c) le cas échéant, les *coûts directs initiaux* engagés par le preneur;
 - d) une estimation des coûts que le preneur devra engager lors du démantèlement et de l'enlèvement de l'actif sous-jacent, lors de la restauration du site sur lequel il est situé ou lors de la remise en état tel qu'exigé par les termes et conditions du contrat de location de l'actif sous-jacent, à l'exception des coûts engagés pour produire des stocks. Le preneur supporte les coûts liés à cette obligation soit à la date d'effet du contrat, soit du fait de l'utilisation de l'actif sous-jacent pendant une période donnée.
25. Le preneur doit inclure les coûts décrits au paragraphe 24, point d), dans le coût de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation lorsqu'il naît une obligation au titre de ces coûts. Il applique IAS 2 *Stocks* aux coûts engagés pendant une période donnée du fait de l'utilisation de cet actif pour produire des stocks au cours de cette période. Les obligations afférentes aux coûts comptabilisés en application de la présente norme ou d'IAS 2 se comptabilisent et s'évaluent selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Évaluation initiale du passif locatif

26. **À la date de prise d'effet du contrat, le preneur doit évaluer le passif locatif à la valeur actualisée du montant des loyers payés non encore versés. La valeur actualisée des loyers payés doit être calculée en utilisant le taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. À défaut, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.**
27. À la date de prise d'effet, les loyers pris en compte pour évaluer le passif locatif comprennent les paiements rémunérant le droit d'utiliser l'actif sous-jacent sur la durée du contrat de location et non encore versés à cette date, à savoir:
- les paiements fixes (y compris en substance ainsi que décrit au paragraphe B42), déduction faite des avantages incitatifs à la location à recevoir;
 - les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux (ainsi que décrit au paragraphe 28), évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de prise d'effet;
 - les sommes que le preneur devrait payer au titre de la valeur résiduelle des garanties données;
 - le prix d'exercice de toute option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer (ce qui est apprécié à l'aide des facteurs décrits aux paragraphes B37 à B40); et
 - les pénalités exigées en cas de résiliation anticipée du contrat de location, si la durée du contrat de location prend en compte l'exercice par le preneur de l'option de résiliation anticipée du contrat de location.
28. Les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux mentionnés au paragraphe 27, point b), comprennent, par exemple, les paiements dont le montant est fonction d'un indice des prix à la consommation ou d'un taux d'intérêt de référence (tel que le taux LIBOR), ou bien les paiements qui varient pour tenir compte de l'évolution des prix du marché locatif.

*Évaluation ultérieure**Évaluation ultérieure de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation*

29. **Après la date de prise d'effet du contrat, le preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation en appliquant le modèle du coût, sauf si le preneur applique l'un ou l'autre des modèles d'évaluation décrits aux paragraphes 34 et 35**

Modèle du coût

30. Pour appliquer le modèle du coût, le preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation au coût:
- diminué du montant cumulé des amortissements et du montant cumulé des pertes de valeur; et
 - ajusté pour tenir compte, le cas échéant, des réévaluations du passif locatif spécifiées au paragraphe 36, point c).
31. Le preneur doit, sous réserve des dispositions du paragraphe 32, appliquer les dispositions relatives à l'amortissement énoncées dans IAS 16 *Immobilisations corporelles* pour amortir l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation.
32. Si la propriété juridique de l'actif sous-jacent est transférée avant la fin de la durée du contrat de location, ou bien si le coût de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation indique que le preneur exercera l'option d'achat, alors la durée d'amortissement de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation et retenue par le preneur correspond à la période allant de la date de prise d'effet du contrat jusqu'au terme de la durée d'utilité de l'actif sous-jacent. Dans les autres cas, pour amortir l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation, le preneur devra retenir la durée correspondant à la période entre la date de prise d'effet du contrat et la date au plus tôt entre le terme de la durée d'utilité de cet actif, ou le terme de la durée du contrat de location s'il est antérieur.
33. Pour déterminer si l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation s'est déprécié et pour comptabiliser toute perte de valeur identifiée, le preneur doit appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Autres modèles d'évaluation

34. Si le preneur applique le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement* à ses immeubles de placement, il doit aussi appliquer le modèle de la juste valeur à ses actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation répondant à la définition d'un immeuble de placement au sens d'IAS 40.

35. Si le preneur applique le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16 à une catégorie d'immobilisations corporelles, il peut choisir d'appliquer ce modèle à tous les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation se rattachant à des immobilisations corporelles de cette catégorie.

Évaluation ultérieure du passif locatif

36. **Après la date de prise d'effet, le preneur doit évaluer le passif locatif en:**
- augmentant la valeur comptable pour prendre en compte les intérêts dus au titre du passif locatif;**
 - réduisant la valeur comptable pour prendre en compte les loyers déjà payés;**
 - réévaluant la valeur comptable pour prendre en compte, le cas échéant, la réestimation du passif locatif ou des modifications du contrat de location tel que spécifié aux paragraphes 39 à 46, ou encore pour prendre en compte la révision des loyers qui sont en substance des paiements fixes (voir le paragraphe B42).**
37. Le montant des intérêts dus au titre du passif locatif doit, pour chaque échéance du contrat de location, correspondre au produit du solde du passif locatif et du taux d'intérêt constant pour la période. Le taux d'intérêt de la période correspond au taux d'actualisation décrit au paragraphe 26 ou, s'il y a lieu, au taux d'actualisation révisé décrit au paragraphe 41, au paragraphe 43 ou au paragraphe 45, point c).
38. Au cours de la durée du contrat de location, le preneur doit comptabiliser les deux éléments suivants en résultat net, à moins qu'ils ne soient déjà inclus dans la valeur comptable d'un autre actif en vertu d'autres normes applicables:
- les intérêts dus au titre du passif locatif; et
 - les loyers variables payés non pris en compte lors de l'évaluation du passif locatif sur la période au cours de laquelle se produit l'événement ou la situation qui est à l'origine de ces paiements.

Réestimation du passif locatif

39. Après la date de prise d'effet, le preneur doit appliquer les paragraphes 40 à 43 pour réévaluer le passif locatif afin de refléter les changements apportés aux paiements des loyers. Le preneur doit comptabiliser le montant de la réévaluation du passif locatif en ajustement de l'actif constaté au titre du droit d'utilisation. Toutefois, si la valeur comptable de l'actif constaté au titre du droit d'utilisation est ramenée à zéro et qu'il est nécessaire de constater une diminution supplémentaire du passif locatif, le preneur doit comptabiliser le reste du montant de la réévaluation en résultat net.
40. Le preneur doit réévaluer le passif locatif en actualisant le montant des paiements de loyers révisés sur la base d'un taux d'actualisation révisé, dans l'une ou l'autre des situations suivantes:
- il y a un changement dans la durée du contrat de location ainsi que décrit aux paragraphes 20 et 21. Le preneur doit réviser le montant des loyers à payer en se fondant sur la durée révisée du contrat de location; ou
 - il y a un changement dans l'appréciation d'une option d'achat de l'actif sous-jacent, cette appréciation doit tenir compte des événements et circonstances décrits aux paragraphes 20 et 21 et être réalisé dans le contexte d'une option d'achat. Le preneur doit réviser le montant des loyers de manière à prendre en compte les changements du montant des sommes à payer en vertu de l'option d'achat.
41. Lorsqu'il applique le paragraphe 40, le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite applicable à la durée restante du contrat de location dès lors que celui-ci peut être facilement déterminé, ou, dans le cas contraire, son taux d'emprunt marginal à la date de la réestimation.
42. Le preneur doit réévaluer le passif locatif en actualisant les paiements de loyers révisés, dès lors que l'une ou l'autre des situations survient:
- il y a une modification des sommes qui devraient être payées au titre d'une garantie de valeur résiduelle. Le preneur doit réviser le montant des loyers à payer de manière à prendre en compte la variation des sommes qu'il s'attend à payer au titre de la garantie de valeur résiduelle.
 - il y a une modification du montant des loyers futurs en raison d'une variation de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements, y compris dans le cas où il y a par exemple un changement résultant de l'évolution des prix du marché locatif à la suite d'un examen du marché locatif. Le preneur ne doit réévaluer le

passif locatif afin de prendre en compte les loyers révisés que lorsque les flux de trésorerie sont modifiés (c'est-à-dire lorsque la révision des loyers à payer prend effet). Le preneur doit réviser le montant des loyers à payer sur la durée restante du contrat de location en se fondant sur les paiements contractuels révisés.

43. Lorsque le paragraphe 42 trouve à s'appliquer, le taux d'actualisation utilisé par le preneur doit demeurer inchangé, à moins que la modification du montant des loyers à payer résulte d'une évolution des taux d'intérêt variables. Dans un tel cas, le preneur doit utiliser un taux d'actualisation révisé qui prend en compte les variations de taux d'intérêt.

Modifications du contrat de location

44. Le preneur doit comptabiliser une modification du contrat de location comme un contrat de location distinct dès lors que les deux conditions suivantes sont remplies:
- la modification élargit le périmètre du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents;
 - la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix de vente séparé du droit d'utilisation additionnel, compte tenu, le cas échéant, des ajustements appropriés apportés à ce prix pour refléter les circonstances propres au contrat.
45. Dans le cas où la modification du contrat de location n'est pas traitée comme un contrat de location distinct, le preneur doit, à la *date d'entrée en vigueur de la modification*:
- répartir la contrepartie prévue au contrat modifié en appliquant les paragraphes 13 à 16;
 - déterminer la durée du contrat de location modifié en appliquant les paragraphes 18 et 19;
 - réévaluer le passif locatif sur la base des loyers révisés actualisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé. Le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite du contrat de location sur la durée restante, du contrat de location dès lors que ce taux peut être facilement déterminé, ou, dans le cas contraire, son taux d'emprunt marginal à la date d'entrée en vigueur de la modification:
46. Dans le cas où la modification de contrat de location n'est pas comptabilisée comme un contrat de location distinct, le preneur doit comptabiliser la réévaluation du passif locatif en:
- réduisant la valeur comptable de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation afin de prendre en compte les effets de la résiliation partielle ou totale du contrat de location, dès lors que la modification correspond à une réduction du périmètre du contrat de location. Le preneur doit comptabiliser en résultat net tout profit ou perte se rattachant à cette résiliation partielle ou totale du contrat de location.
 - procédant à un ajustement correspondant de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation.

Présentation

47. Le preneur doit soit présenter les éléments suivants dans l'état de la situation financière, soit en les communiquant dans les notes aux états financiers:
- les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation, séparément des autres actifs. Si le preneur ne présente pas les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation séparément dans l'état de la situation financière, il doit:
 - les inclure dans les postes où les actifs sous-jacents correspondants seraient présentés s'ils lui appartenaient; et
 - indiquer les postes de l'état de la situation financière dans lesquels ces actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation sont inclus.
 - les passifs locatifs, séparément des autres passifs. Si le preneur ne présente pas les passifs locatifs séparément dans l'état de la situation financière, il doit indiquer les postes de l'état de la situation financière dans lesquels ces passifs locatifs sont inclus.
48. La disposition énoncée au paragraphe 47, point a), ne s'applique pas aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation répondant à la définition d'un immeuble de placement, lesquels doivent être présentés dans le poste immeuble de placement dans l'état de la situation financière.

49. Dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, le preneur doit présenter la charge d'intérêts relative au passif locatif distinctement de la dotation aux amortissements afférente à l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation. La charge d'intérêts sur le passif locatif est une composante des charges financières, lesquelles doivent, conformément au paragraphe 82, point b), d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, être présentées séparément dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.
50. Dans le tableau des flux de trésorerie, le preneur doit classer:
- les sorties de trésorerie se rapportant au principal du passif locatif dans les activités de financement;
 - les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur le passif locatif en appliquant les dispositions d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* relatives aux intérêts versés;
 - les loyers à payer au titre de contrats de location à court terme, les loyers à payer au titre de contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur et les loyers variables à payer qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation du passif locatif, dans les activités d'exploitation.

Informations à communiquer

51. **En matière d'informations à communiquer, l'objectif est que le preneur fournisse dans les notes des informations qui, prises en considération avec celles fournies dans l'état de la situation financière, dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, donnent aux utilisateurs des états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie du preneur. Les dispositions relatives à cet objectif sont énoncées aux paragraphes 52 à 60.**
52. Le preneur doit fournir, dans une seule et même note ou dans une section distincte de ses états financiers, des informations relatives aux contrats de location dont il est preneur. Il n'est toutefois pas tenu de reprendre les informations déjà présentées ailleurs dans les états financiers lorsque celles-ci sont incorporées par renvoi dans la note ou la section distincte consacrée aux contrats de location.
53. Le preneur doit communiquer les montants suivants pour la période de reporting:
- la dotation aux amortissements sur les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation, ventilés par catégorie d'actifs sous-jacents;
 - la charge d'intérêts sur les passifs locatifs;
 - les charges se rapportant aux contrats de location à court terme comptabilisées en application du paragraphe 6. Il n'est pas nécessaire d'inclure les charges se rapportant à des contrats de location dont la durée est d'un mois ou moins;
 - les charges se rapportant aux contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur comptabilisées en application du paragraphe 6. Il n'est pas nécessaire d'inclure les charges se rapportant à des contrats de location à court terme dont l'actif sous-jacent est de faible valeur et qui sont déjà incluses dans le paragraphe 53, point c);
 - les charges se rapportant aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation des passifs locatifs;
 - les produits résultant de la sous-location d'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation;
 - le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location;
 - les entrées d'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation;
 - les profits ou pertes résultant de transactions de cession-bail;
 - la valeur comptable des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation à la fin de la période de reporting, ventilés par catégorie d'actifs sous-jacents.
54. Le preneur doit présenter les informations mentionnées au paragraphe 53 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme ne convienne mieux. Les montants présentés doivent comprendre les coûts que le preneur a incorporés dans la valeur comptable d'un autre actif pendant la période de reporting.
55. Le preneur doit présenter le montant de ses engagements locatifs pour les contrats de location à court terme comptabilisés en appliquant le paragraphe 6 si le portefeuille de contrats de location à court terme au titre duquel le preneur est engagé à la fin de la période de reporting diffère de celui auquel se rapporte la charge présentée en application du paragraphe 53, point c).

56. Lorsque des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation répondent à la définition d'un immeuble de placement, le preneur doit appliquer les dispositions en matière d'informations à fournir énoncées dans IAS 40. Dans ce cas, le preneur n'est alors pas tenu de fournir les informations exigées au paragraphe 53, points a), f), h) et j), pour ces actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation.
57. Si le preneur évalue des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation selon le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16, il doit fournir les informations exigées au paragraphe 77 d'IAS 16 pour ces actifs.
58. Le preneur doit fournir une analyse des échéances des passifs locatifs en application des paragraphes 39 et B11 d'IFRS 7 *Instruments financiers: Informations à fournir* et la présenter séparément des analyses des échéances des autres passifs financiers.
59. En plus des informations exigées aux paragraphes 53 à 58, le preneur doit fournir au sujet de ses activités de location toute autre information qualitative ou quantitative nécessaire (selon les indications du paragraphe B48) à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51. Il peut s'agir, entre autres, d'informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier:
- a) la nature des activités de location du preneur;
 - b) les sorties de trésorerie futures qui n'ont pas été prises en compte lors de l'évaluation des passifs locatifs et auxquelles le preneur est potentiellement exposé, notamment en raison
 - i) de paiements de loyers variables (comme expliqué au paragraphe B49);
 - ii) d'options de renouvellement et d'options de résiliation (comme expliqué au paragraphe B50);
 - iii) de garanties de valeur résiduelle (comme expliqué au paragraphe B51);
 - iv) de contrats de location qui n'ont pas encore pris effet, mais pour lesquels le preneur est engagé.
 - c) les restrictions ou clauses restrictives (covenants) que comportent les contrats de location;
 - d) les transactions de cession-bail (comme expliqué au paragraphe B52).
60. Si le preneur comptabilise des contrats de location à court terme ou des contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur en appliquant les dispositions du paragraphe 6, il doit l'indiquer.

BAILLEUR

Classement des contrats de location (paragraphes B53 à B58)

61. **Le bailleur doit classer chacun de ses contrats de location soit en *contrat de location simple*, soit en *contrat de location-financement*.**
62. **Un contrat de location est classé en contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent. Un contrat de location est classé en contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent.**
63. Déterminer si un contrat de location est un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la substance de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement sont les suivants:
- a) le contrat de location a pour effet, au terme de sa durée, de transférer au preneur la propriété de l'actif sous-jacent;
 - b) le preneur a l'option d'acheter l'actif sous-jacent à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa *juste valeur* à la date à laquelle l'option devient exerçable pour que, dès la *date de conclusion du contrat de location*, l'on soit raisonnablement certain que l'option sera exercée;
 - c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif sous-jacent, même s'il n'y a pas de transfert de propriété;
 - d) à la date de conclusion du contrat de location, la valeur actualisée des paiements de loyers s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif sous-jacent; et
 - e) l'actif sous-jacent est d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut l'utiliser sans lui apporter de modifications majeures.

64. Les indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en contrat de location-financement sont les suivants:
- a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes liées à la résiliation subies par le bailleur sont à la charge du preneur;
 - b) les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur résiduelle de l'actif sous-jacent reviennent au preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location);
 - c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.
65. Les exemples et les indicateurs énumérés aux paragraphes 63 et 64 ne permettent pas toujours de conclure. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, si la propriété de l'actif sous-jacent est transférée au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment, ou s'il y a des paiements de loyers variables ayant pour conséquence que le bailleur ne transfère pas la quasi-totalité de ces risques et avantages.
66. Le classement d'un contrat de location se fait à la date de conclusion et n'est révisé qu'en cas de modification du contrat de location. Les changements d'estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle de l'actif sous-jacent) ou les changements dans les circonstances (par exemple, une défaillance du preneur) n'entraînent pas un nouveau classement du contrat de location à des fins comptables.

Contrats de location-financement

Comptabilisation et évaluation

67. **À la date de prise d'effet du contrat, le bailleur doit comptabiliser dans l'état de la situation financière les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.**

Évaluation initiale

68. Le bailleur doit utiliser le taux d'intérêt implicite du contrat de location pour évaluer l'investissement net dans le contrat de location. Dans le cas d'un contrat de sous-location, s'il n'est pas possible d'en déterminer facilement le taux d'intérêt implicite, le bailleur intermédiaire peut évaluer l'investissement net dans le contrat de sous-location en utilisant le taux d'actualisation employé pour le contrat de location principal (ajusté pour tenir compte, le cas échéant, des coûts directs initiaux relatifs au contrat de sous-location).
69. Les coûts directs initiaux, autres que ceux engagés par des bailleurs fabricants ou distributeurs, sont inclus dans l'évaluation initiale de l'investissement net dans le contrat de location et réduisent le montant des produits comptabilisés au cours de la durée du contrat de location. Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est défini de telle manière que les coûts directs initiaux soient automatiquement inclus dans l'investissement net dans le contrat de location; il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément.

Évaluation initiale des loyers payés inclus dans l'investissement net dans le contrat de location

70. À l'origine, les paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'investissement net dans le contrat de location comprennent les sommes payées relatives au droit d'utiliser l'actif sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui n'ont pas encore été reçus à la date de prise d'effet, à savoir:
- a) les paiements fixes (y compris en substance ainsi que précisé au paragraphe B42), déduction faite des avantages incitatifs à la location consentis restant dus;
 - b) les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux, initialement évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de prise d'effet;

- c) les garanties de valeur résiduelle données au bailleur par le preneur, une personne liée au preneur ou un tiers non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie;
- d) le prix d'exercice de toute option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer (ce qui est apprécié à l'aide des facteurs décrits au paragraphe B37);
- e) les paiements de pénalités en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location prend en compte l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location.

Bailleurs fabricants ou distributeurs

- 71. À l'origine, le bailleur fabricant ou distributeur doit comptabiliser les éléments suivants pour chacun de ses contrats de location-financement:
 - a) les produits des activités ordinaires, c'est-à-dire la juste valeur de l'actif sous-jacent ou, si elle est inférieure, la valeur actualisée des paiements de loyers revenant au bailleur, calculée à l'aide d'un taux d'intérêt de marché;
 - b) le coût des ventes, c'est-à-dire le coût de l'actif sous-jacent, ou sa valeur comptable si elle est différente, moins la valeur actualisée de la *valeur résiduelle non garantie*;
 - c) le profit ou la perte sur vente (c'est-à-dire la différence entre les produits des activités ordinaires et le coût des ventes), établi selon les principes retenus par le bailleur pour ses ventes fermes auxquelles IFRS 15 s'applique. Le bailleur fabricant ou distributeur doit comptabiliser à la date de prise d'effet le profit ou la perte sur la vente se rattachant à un contrat de location-financement, indépendamment du fait que l'actif sous-jacent est transféré comme il est décrit dans IFRS 15.
- 72. Les fabricants et les distributeurs donnent souvent à leurs clients le choix entre l'achat ou la location d'un actif. La location-financement d'un bien par un bailleur fabricant ou distributeur engendre un profit ou une perte équivalant à celui ou celle qui aurait été dégagé lors de la vente ferme de l'actif sous-jacent, au prix de vente normal, compte tenu de toute ristourne ou remise commerciale applicable.
- 73. Les bailleurs fabricants ou distributeurs proposent parfois des taux d'intérêt artificiellement bas pour attirer les clients. L'utilisation d'un tel taux conduirait à la comptabilisation, par le bailleur, d'une partie excessive du produit total associé à la transaction à la date de début. Si les taux d'intérêt exigés sont artificiellement bas, le bailleur fabricant ou distributeur doit limiter le profit réalisé sur la vente au montant du profit qu'il obtiendrait s'il exigeait un taux d'intérêt de marché.
- 74. Le bailleur fabricant ou distributeur doit comptabiliser en charges les coûts engagés pour l'obtention d'un contrat de location-financement à la date de début, ces coûts étant essentiellement rattachés à la réalisation du profit sur la vente par le fabricant ou le distributeur. Les coûts engagés par un bailleur fabricant ou distributeur pour l'obtention d'un contrat de location-financement sont exclus de la définition des coûts directs initiaux et sont donc exclus de l'investissement net dans le contrat de location.

Évaluation ultérieure

- 75. **Le bailleur doit comptabiliser les produits financiers sur la durée du contrat de location en retenant un modèle où le taux de rentabilité de l'investissement net du bailleur relatif au contrat de location est constant sur la période.**
- 76. Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location de manière systématique et rationnelle. Il doit imputer à l'*investissement brut relatif au contrat de location* les paiements de loyers correspondant à la période pour diminuer à la fois le principal et les *produits financiers non acquis*.
- 77. Le bailleur doit appliquer à l'investissement net relatif au contrat de location les dispositions d'IFRS 9 en matière de décomptabilisation et de dépréciation. Il doit réviser régulièrement les estimations des valeurs résiduelles non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut dans le contrat de location. En cas de diminution de la valeur résiduelle non garantie estimée, le bailleur doit réviser l'imputation des produits sur la durée du contrat de location et comptabiliser immédiatement toute diminution au titre des montants constatés.

78. Le bailleur qui classe un actif issu d'un contrat de location-financement comme détenu en vue de la vente (ou qui l'inclut dans un groupe classé comme détenu en vue de la vente) en vertu d'IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* doit comptabiliser cet actif selon IFRS 5.

Modifications du contrat de location

79. Le bailleur doit comptabiliser la modification d'un contrat de location-financement comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies:
- la modification étend le périmètre du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents;
 - la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix de vente séparé du droit d'utilisation ajouté, compte tenu, le cas échéant, des ajustements appropriés apportés à ce prix pour refléter les circonstances propres au contrat.
80. Si la modification de contrat de location-financement n'est pas comptabilisée comme un contrat de location distinct, le bailleur doit prendre en compte cette modification comme suit:
- dans le cas où le contrat de location aurait été classé comme un contrat de location simple si la modification avait été en vigueur à la date de conclusion, le bailleur doit:
 - comptabiliser la modification de contrat de location comme un nouveau contrat de location à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification;
 - évaluer la valeur comptable de l'actif sous-jacent comme correspondant à l'investissement net dans le contrat de location immédiatement avant la date d'entrée en vigueur de la modification de contrat de location.
 - dans tout autre cas, le bailleur doit appliquer les dispositions d'IFRS 9.

Contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

81. **Le bailleur doit comptabiliser en produits les paiements de loyers provenant des contrats de location simple soit selon la méthode linéaire, soit selon une autre base systématique. Il doit utiliser une autre base systématique si celle-ci est plus représentative du rythme auquel les avantages tirés de l'utilisation de l'actif sous-jacent diminuent.**
82. Le bailleur doit comptabiliser en charges les coûts, y compris l'amortissement, qu'il engage pour générer des produits locatifs.
83. Les coûts directs initiaux que le bailleur engage pour obtenir un contrat de location simple doivent être ajoutés à la valeur comptable de l'actif sous-jacent et être comptabilisés en charges sur la durée du contrat de location, sur la même base que les produits locatifs.
84. La méthode d'amortissement retenue pour les actifs sous-jacents aux contrats de location simple doit être cohérente avec la méthode d'amortissement que le bailleur applique normalement à des actifs similaires. Le bailleur doit calculer la dotation aux amortissements selon IAS 16 et IAS 38.
85. Pour déterminer si l'actif sous-jacent à un contrat de location simple s'est déprécié et pour comptabiliser toute perte de valeur, le bailleur doit appliquer IAS 36.
86. Le bailleur fabricant ou distributeur ne doit pas comptabiliser de profit au titre d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location simple, car l'opération n'équivaut pas à une vente.

Modifications du contrat de location

87. Le bailleur doit comptabiliser la modification d'un contrat de location simple comme un nouveau contrat de location à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification et considérer tous les paiements de loyers versés d'avance ou à recevoir dans le cadre du contrat initial comme faisant partie des paiements de loyers de ce nouveau contrat.

Présentation

88. Les actifs sous-jacents à des contrats de location simple doivent être présentés dans l'état de la situation financière du bailleur selon leur nature.

Informations à communiquer

89. **En matière d'informations à fournir, l'objectif est que le bailleur fournisse dans les notes des informations qui, prises en considération avec celles fournies dans l'état de la situation financière, dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, donnent aux utilisateurs des états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie du bailleur. Les dispositions à respecter pour atteindre cet objectif sont énoncées aux paragraphes 90 à 97.**
90. Le bailleur doit communiquer les montants suivants pour la période de reporting:
- a) pour les contrats de location-financement:
 - i) le profit ou la perte réalisé sur la vente;
 - ii) les produits financiers tirés de l'investissement net relatif au contrat de location;
 - iii) les produits se rapportant aux paiements de loyers variables non inclus dans l'évaluation de l'investissement net dans le contrat de location;
 - b) pour les contrats de location simple: les produits locatifs, en présentant séparément les produits se rapportant aux paiements de loyers variables qui ne sont pas fonction d'un indice ou d'un taux.
91. Le bailleur doit communiquer les informations mentionnées au paragraphe 90 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme ne convienne mieux.
92. Le bailleur doit communiquer au sujet de ses activités de location toute autre information qualitative ou quantitative nécessaire à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 89. Il peut s'agir, entre autres, d'informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier:
- a) la nature des activités de location du bailleur;
 - b) la manière dont le bailleur gère les risques liés aux droits qu'il conserve sur les actifs sous-jacents. Plus particulièrement, le bailleur doit indiquer sa stratégie de gestion des risques pour les droits qu'il conserve sur les actifs sous-jacents, y compris les moyens utilisés pour réduire ces risques. De tels moyens peuvent comprendre, par exemple, des accords de rachat, des garanties de valeur résiduelle ou des paiements de loyers variables pour utilisation au-delà de seuils prédéterminés.

Contrats de location-financement

93. Le bailleur doit communiquer des explications qualitatives et quantitatives au sujet des variations importantes de la valeur comptable de l'investissement net relatif aux contrats de location-financement.
94. Le bailleur doit communiquer une analyse des échéances des créances locatives, en présentant les paiements de loyers non actualisés à recevoir sur une base annuelle pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années suivantes. Le bailleur doit réconcilier les paiements de loyers non actualisés avec l'investissement net relatif au contrat de location. La réconciliation doit présenter les produits financiers non acquis se rapportant aux paiements de loyers à recevoir ainsi que le montant actualisé de toute valeur résiduelle non garantie.

Contrats de location simple

95. Le bailleur doit respecter les dispositions applicables en matière d'informations à communiquer, tel que prévu par IAS 16, pour les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple. Aux fins de l'application des dispositions en matière d'informations à communiquer d'IAS 16, le bailleur doit décomposer chaque catégorie d'immobilisations corporelles en actifs faisant l'objet de contrats de location simple et en actifs ne faisant pas l'objet de contrats de location simple. Dès lors, le bailleur doit communiquer les informations requises par IAS 16 pour les actifs faisant l'objet d'un contrat de location simple (par catégorie d'actifs sous-jacents) séparément des informations relatives aux actifs détenus en propre et utilisés par lui.
96. Le bailleur doit aussi respecter les dispositions applicables en matière d'informations à communiquer prévues par IAS 36, IAS 38, IAS 40 et IAS 41 pour les actifs faisant l'objet de contrats de location simple.

97. Le bailleur doit communiquer une analyse des échéances des paiements de loyers, en présentant les paiements de loyers non actualisés à recevoir sur une base annuelle pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années subséquentes.

TRANSACTIONS DE CESSION-BAIL

98. Si une entité (le «vendeur-preneur») cède un bien à une autre entité (l'«acheteur-bailleur») et qu'elle le reprend en location auprès de l'acheteur-bailleur, le vendeur-preneur et l'acheteur-bailleur doivent tous les deux comptabiliser le contrat de cession et le contrat de location en appliquant les paragraphes 99 à 103.

Apprécier si le transfert de l'actif constitue une vente

99. Pour déterminer si la cession de l'actif doit être comptabilisée comme une vente, l'entité doit appliquer les dispositions d'IFRS 15 visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie.

La cession de l'actif constitue une vente

100. Si la cession de l'actif par le vendeur-preneur satisfait aux exigences d'IFRS 15 pour la comptabilisation comme la vente d'un actif:
- le vendeur-preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation découlant de la transaction de cession-bail en proportion de la valeur comptable antérieure de l'actif correspondant au droit d'utilisation conservé. Dès lors, le vendeur-preneur doit uniquement comptabiliser le profit ou la perte réalisé correspondant aux droits cédés à l'acheteur-bailleur.
 - l'acheteur-bailleur doit comptabiliser l'achat de l'actif suivant les normes applicables et le contrat de location suivant les dispositions de la présente norme relatives à la comptabilité du bailleur.
101. Si la juste valeur de la contrepartie de la vente de l'actif ne correspond pas à la juste valeur de ce dernier, ou si les paiements de loyers ne correspondent pas aux taux du marché, l'entité doit apporter les ajustements suivants pour évaluer le produit de la vente à la juste valeur:
- comptabiliser toute transaction consentie à des conditions inférieures à celles du marché comme des paiements de loyers anticipés; et
 - comptabiliser toute transaction consentie à des conditions supérieures à celles du marché comme un financement supplémentaire accordé par l'acheteur-bailleur au vendeur-preneur.
102. L'entité doit évaluer les ajustements éventuels exigés par le paragraphe 101 sur la base de celui des deux montants suivants qui est le plus facile à déterminer:
- la différence entre la juste valeur de la contrepartie de la vente et la juste valeur de l'actif; et
 - la différence entre la valeur actualisée des paiements de loyers prévus au contrat et la valeur actualisée des paiements de loyers à des prix de marché.

La cession de l'actif ne constitue pas une vente

103. Si la cession de l'actif par le vendeur-preneur ne satisfait pas aux exigences d'IFRS 15 pour la comptabilisation de la transaction comme une vente:
- le vendeur-preneur doit continuer de comptabiliser l'actif cédé et il doit comptabiliser un passif financier égal au produit de la cession en appliquant IFRS 9;
 - l'acheteur-bailleur ne doit pas comptabiliser l'actif cédé et il doit comptabiliser un actif financier égal au produit de la cession en appliquant IFRS 9.

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

date de prise d'effet du contrat de location (date de prise d'effet)	Date à laquelle un bailleur met un actif sous-jacent à la disposition d'un preneur .
durée de vie économique	Période pendant laquelle un actif est susceptible d'être économiquement utilisable par un ou plusieurs utilisateurs, ou bien nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.
date d'entrée en vigueur de la modification	Date à laquelle deux parties conviennent d'une modification d'un contrat de location .
juste valeur	Lorsque les dispositions de la présente norme trouvent à s'appliquer dans la comptabilité du bailleur , montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.
contrat de location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent .
paiements fixes	Paiements que le preneur fait au bailleur en échange du droit d'utilisation de l' actif sous-jacent pendant la durée du contrat de location , à l'exclusion des paiements de loyers variables .
investissement brut dans le contrat de location	Somme des éléments suivants: a) les loyers à recevoir par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement ; et b) toute valeur résiduelle non garantie attribuée au bailleur.
date de conclusion du contrat de location (date de conclusion)	Date de signature d'un contrat de location ou, si elle est antérieure, date d'engagement réciproque des parties sur les principaux termes et conditions de ce contrat de location.
coûts directs initiaux	Coûts marginaux engagés pour l'obtention d'un contrat de location , qui n'auraient pas été encourus si le contrat de location n'avait pas été obtenu, à l'exception de ceux engagés dans le cadre d'un contrat de location-financement par un bailleur fabricant ou distributeur.
taux d'intérêt implicite du contrat de location	Taux d'intérêt qui permet d'égaliser la valeur actualisée a) des paiements de loyers et b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme i) de la juste valeur de l' actif sous-jacent et ii) des coûts directs initiaux du bailleur.
contrat de location	Contrat, ou partie d'un contrat, qui confère le droit d'utiliser un bien (l' actif sous-jacent) pour une période déterminée moyennant le versement d'une contrepartie.
avantages incitatifs à la location	Paiements accordés par le bailleur au preneur dans le cadre d'un contrat de location ou encore remboursement ou prise en charge par le bailleur de coûts encourus par le preneur.
modification de contrat de location	Changement de périmètre ou du montant de la contrepartie versée d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux (par exemple, ajout ou retrait du droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents ou encore de renouvellement ou raccourcissement de la durée du contrat de location).

paiements de loyers	<p>Paiements que le preneur fait au bailleur au titre du droit d'utiliser l'actif sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui comprennent les éléments suivants:</p> <ul style="list-style-type: none">a) les paiements fixes (y compris les paiements considérés comme fixes en vertu de la substance des dispositions prévues au contrat), déduction faite des avantages incitatifs à la location;b) les paiements de loyers variables fonction d'un indice ou d'un taux;c) le prix d'exercice de toute option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;d) les pénalités dues en cas de résiliation du contrat de location, dès lors que la durée du contrat de location prend en compte l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location. <p>Pour le preneur, les loyers à payer comprenant également les sommes qu'il devrait payer au titre des garanties de valeur résiduelle. En revanche, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives du contrat, sauf lorsque le preneur choisit de regrouper une composante locative avec des composantes non locatives et de les comptabiliser comme une seule composante, de nature locative.</p> <p>Pour le bailleur, les paiements de loyers comprennent également, le cas échéant, les garanties de valeur résiduelle qui lui ont été données par le preneur, une personne liée au preneur ou un tiers non lié au bailleur, ayant la capacité financière d'assumer les obligations de garantie. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives.</p>
durée du contrat de location	<p>Période non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser l'actif sous-jacent, à laquelle s'ajoutent les périodes suivantes:</p> <ul style="list-style-type: none">a) toute option de renouvellement du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer;b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.
preneur	<p>Entité qui obtient le droit d'utiliser un actif sous-jacent pendant une période moyennant le paiement d'une contrepartie.</p>
taux d'emprunt marginal du preneur	<p>Taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un actif de valeur similaire à l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.</p>
bailleur	<p>Entité qui accorde le droit d'utiliser un actif sous-jacent pendant une période moyennant le paiement d'une contrepartie.</p>
investissement net dans le contrat de location	<p>Investissement brut dans le contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location.</p>
contrat de location simple	<p>Contrat de location qui ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent.</p>
paiements de loyers optionnels	<p>Paiements que le preneur devra faire au bailleur pour disposer du droit d'utiliser l'actif sous-jacent durant une période visée par une option de renouvellement ou de résiliation d'un contrat de location lorsque cette période ne fait pas partie de la durée du contrat de location.</p>
durée d'utilisation	<p>Période totale (y compris les périodes non consécutives) pendant laquelle un actif est utilisé au titre de l'exécution d'un contrat conclu avec un client.</p>
garantie de valeur résiduelle	<p>Garantie donnée au bailleur par un tiers qui ne lui est pas lié selon laquelle la valeur (ou une partie de la valeur) de l'actif sous-jacent à l'issue du contrat de location ne sera pas inférieure à un montant convenu.</p>

actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation	Actif qui représente le droit du preneur d'utiliser l'actif sous-jacent pour la durée du contrat de location .
contrat de location à court terme	Contrat de location dont la durée (durée du contrat de location) à la date de prise d'effet du contrat est de 12 mois ou moins. Un contrat de location avec option d'achat ne constitue pas un contrat de location à court terme.
contrat de sous-location	Transaction dans laquelle un actif sous-jacent est reloué par son preneur (le «bailleur intermédiaire») à un tiers, le contrat de location (le «contrat de location principal») conclu entre le bailleur et le preneur principaux demeurant en vigueur.
actif sous-jacent	Actif qui fait l'objet d'un contrat de location et dont le droit d'utilisation est accordé au preneur par le bailleur .
produits financiers non acquis	Différence entre les deux valeurs suivantes: <ul style="list-style-type: none"> a) l'investissement brut dans le contrat de location; et b) l'investissement net dans le contrat de location.
valeur résiduelle non garantie	Partie de la valeur résiduelle d'un actif sous-jacent dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.
paiements de loyers variables	Partie des paiements versés par le preneur au bailleur afin de disposer du droit d'utiliser l'actif sous-jacent pour la durée du contrat de location , et qui varie en raison de faits ou circonstances après la date de prise d'effet du contrat , autres que l'écoulement du temps.

Termes définis dans d'autres normes qui sont employés dans le même sens dans la présente norme

contrat	Accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et obligations exécutoires.
durée d'utilité	Période pendant laquelle l'entité s'attend à pouvoir utiliser un actif; ou nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Annexe B

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante de la norme. Elle décrit la façon d'appliquer les paragraphes 1 à 103 et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

Application à un portefeuille

- B1 La présente norme précise le traitement comptable applicable à un contrat de location pris individuellement. Par mesure de simplification, l'entité peut appliquer la présente norme à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques similaires si elle peut raisonnablement s'attendre à ce que les effets sur les états financiers de l'application de la présente norme au portefeuille ne diffèrent pas de manière significative des effets que produirait l'application de la présente norme à chacun des contrats de location composant ce portefeuille. Si elle comptabilise un portefeuille, l'entité doit utiliser des estimations et des hypothèses qui en reflètent la taille et la composition.

Regroupement de contrats

- B2 Lorsque la présente norme trouve à s'appliquer, l'entité doit regrouper les contrats conclus en même temps ou presque en même temps avec la même partie (ou avec des parties liées à celle-ci) et les comptabiliser comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie:
- a) les contrats sont négociés comme un ensemble et visent un objectif commercial global qui ne pourrait être compris si les contrats n'étaient pas considérés collectivement;
 - b) le montant de la contrepartie à payer en vertu de l'un des contrats dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat; ou
 - c) les droits d'utilisation des actifs sous-jacents conférés par les contrats (ou certains des droits d'utilisation des actifs sous-jacents conférés par chacun des contrats) constituent une seule composante locative selon la description du paragraphe B32.

Exemption relative à la comptabilisation: contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (paragraphe 5 à 8)

- B3 Sauf dans les cas précisés au paragraphe B7, la présente norme permet au preneur d'appliquer les dispositions du paragraphe 6 pour comptabiliser des contrats de location dont les actifs sous-jacents sont de faible valeur. L'appréciation que le preneur porte sur la valeur de l'actif sous-jacent doit reposer sur la valeur de l'actif à l'état neuf, peu importe l'âge de cet actif au moment de la location.
- B4 L'appréciation visant à déterminer si l'actif sous-jacent est de faible valeur doit être portée dans l'absolu. Tout contrat de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur peut donc être comptabilisé en application du paragraphe 6, qu'il soit significatif ou non pour le preneur. La taille, la nature et la situation du preneur n'ont aucune incidence sur cette appréciation. Par conséquent, des preneurs différents devraient parvenir à la même conclusion quant à la question de savoir si un actif sous-jacent donné est de faible valeur.
- B5 L'actif sous-jacent ne peut être de faible valeur que si les deux conditions suivantes sont réunies:
- a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation de l'actif sous-jacent pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles; et
 - b) l'actif sous-jacent ne dépend pas fortement d'autres actifs, ou n'est pas étroitement lié à d'autres actifs.
- B6 Un contrat de location ne constitue pas un contrat de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur si la nature de l'actif sous-jacent est telle que, à l'état neuf, cet actif n'est généralement pas de faible valeur. Par exemple, un contrat de location de voiture ne peut pas constituer un contrat de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur, car une voiture neuve n'est généralement pas de faible valeur.
- B7 Lorsque le preneur sous-loue l'actif ou s'attend à le faire, le contrat de location principal ne peut pas constituer un contrat de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur.
- B8 Parmi les exemples d'actifs sous-jacents de faible valeur, on peut notamment trouver les tablettes et les ordinateurs personnels, le petit mobilier de bureau ainsi que les téléphones.

Identification d'un contrat de location (paragraphe 9 à 11)

- B9 Pour déterminer si un contrat de location confère le droit de contrôler l'utilisation d'un actif déterminé (voir les paragraphes B13 à B20) pour une période donnée, l'entité doit apprécier si, tout au long de la *durée d'utilisation*, le client détient les deux droits suivants:
- a) le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'actif identifié (selon la description énoncée aux paragraphes B21 à B23); et
 - b) le droit de décider de l'utilisation de l'actif identifié (selon la description énoncée aux paragraphes B24 à B30).
- B10 Si le client détient le droit de contrôler l'utilisation de l'actif identifié pendant seulement une partie de la durée du contrat, alors ce contrat contient un contrat de location pour cette partie de sa durée.
- B11 Un contrat prévoyant la réception de biens ou de services peut être conclu par un partenariat (ou au nom d'un partenariat) au sens d'IFRS 11 *Partenariats*. Le partenariat est alors considéré comme le client aux fins du contrat. Par conséquent, pour évaluer si un tel contrat contient un contrat de location, l'entité doit apprécier si le partenariat a le droit de contrôler l'utilisation de l'actif identifié tout au long de la durée d'utilisation.
- B12 L'appréciation visant à déterminer si un contrat contient un contrat de location doit être portée à l'égard de chacune des composantes qui pourrait constituer une composante locative distincte. Voir les indications du paragraphe B32 sur la séparation des composantes locatives.

Actif identifié

- B13 Habituellement un actif est identifié sur la base des mentions explicitement spécifiées au contrat. Toutefois, un actif peut aussi être implicitement identifié au moment où il est mis à la disposition du client.

Droit de substitution substantiel

- B14 Si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer l'actif tout au long de la durée d'utilisation, le client ne détient pas le droit d'utiliser un actif identifié, même si ce dernier est explicitement mentionné. Le droit du fournisseur de remplacer l'actif est substantiel seulement si les deux conditions suivantes sont réunies:
- le fournisseur a la capacité pratique de remplacer l'actif par un autre tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, le client ne peut pas empêcher le fournisseur de remplacer l'actif et le fournisseur a aisément accès à un actif de remplacement ou il peut en fournir un dans un délai raisonnable); et
 - l'exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur (autrement dit, les avantages économiques attendus de la substitution de l'actif excéderaient les coûts associés à celle-ci).
- B15 Si le fournisseur a le droit ou l'obligation de remplacer l'actif seulement à une date donnée ou lorsque se produit un événement donné, ou encore à compter de cette date ou de cet événement, son droit de substitution n'est pas substantiel, car il n'a pas la capacité pratique de remplacer l'actif par un autre tout au long de la durée d'utilisation.
- B16 Pour apprécier si le droit de substitution du fournisseur est substantiel, l'entité doit se fonder sur les faits et circonstances à la date de conclusion du contrat et ne doit pas tenir compte des événements futurs dont, à cette date, la survenance n'est pas considérée comme probable. Voici des exemples d'événements futurs qui ne seraient pas pris en compte dans l'appréciation du droit de substitution parce qu'à la date de conclusion du contrat, leur survenance ne serait pas considérée comme probable:
- un accord selon lequel un client futur verserait une contrepartie supérieure aux prix du marché pour l'utilisation de l'actif;
 - l'introduction d'une nouvelle technologie dont le développement n'est pas en grande partie terminé à la date de conclusion du contrat;
 - un écart significatif entre l'utilisation de l'actif par le client, ou le rendement de l'actif, et l'utilisation ou le rendement considéré comme probable à la date de conclusion du contrat; et
 - un écart substantiel entre le prix de l'actif sur le marché au cours de la durée d'utilisation et le prix de l'actif sur le marché considéré comme probable à la date de conclusion du contrat.
- B17 Si l'actif se trouve chez le client ou ailleurs, les coûts associés à la substitution sont généralement plus élevés que si l'actif se trouve chez le fournisseur, ce qui accroît la probabilité qu'ils excèdent les avantages associés à cette substitution.
- B18 Le droit ou l'obligation du fournisseur de remplacer l'actif lors de sa réparation ou de sa maintenance, s'il ne fonctionne pas correctement ou si 'une mise à niveau technique est disponible, n'empêche pas le client de détenir le droit d'utiliser un actif identifié.
- B19 Lorsque le client ne peut pas facilement déterminer si le fournisseur détient un droit de substitution substantiel, il doit présumer que le droit de substitution du fournisseur n'est pas substantiel.

Partie d'un actif

- B20 Une partie de la capacité d'un actif constitue un actif identifié si elle est physiquement distincte (par exemple, un étage d'un immeuble). Une partie de la capacité ou toute autre partie d'un actif qui n'est pas physiquement distincte (par exemple, une partie de la capacité d'un câble à fibres optiques) ne constitue pas un actif identifié, à moins qu'elle représente la quasi-totalité de la capacité de l'actif et qu'elle procure de ce fait au client le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'actif.

Droit d'obtenir les avantages économiques découlant de l'utilisation

- B21 Pour contrôler l'utilisation d'un actif identifié, le client doit détenir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, en ayant l'usage exclusif de l'actif tout au long de sa durée d'utilisation). Le client peut tirer des avantages économiques de

l'utilisation de l'actif directement ou indirectement de différentes façons, notamment en utilisant, détenant ou sous-louant l'actif. Les avantages économiques tirés de l'utilisation de l'actif comprennent la production principale et les sous-produits qui en sont issus (y compris les flux de trésorerie découlant potentiellement de ces éléments) et les autres avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif qui pourraient découler d'une transaction commerciale avec un tiers.

- B22 Pour apprécier si elle détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'actif, l'entité doit considérer les avantages économiques qui découlent de l'utilisation de l'actif dans les limites définies du droit d'utilisation de l'actif par le client (voir le paragraphe B30). Par exemple:
- a) si le contrat limite l'utilisation d'un véhicule à moteur à un territoire déterminé pendant la durée d'utilisation, l'entité ne doit considérer que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule à moteur dans ce territoire, et non au-delà;
 - b) si le contrat spécifie que le client peut utiliser un véhicule à moteur jusqu'à concurrence d'un kilométrage déterminé pendant la durée d'utilisation, l'entité ne doit considérer que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule à moteur pour le kilométrage permis, et non au-delà.
- B23 Si le contrat exige que le client verse au fournisseur ou à un tiers, à titre de contrepartie, une partie des flux de trésorerie découlant de l'utilisation de l'actif, les flux de trésorerie versés à titre de contrepartie doivent être inclus dans les avantages économiques que le client tire de l'utilisation de l'actif. Par exemple, si le client est tenu de verser au fournisseur, en contrepartie de l'utilisation d'un espace commercial, un pourcentage des ventes qu'il y réalise, cela ne l'empêche pas d'avoir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'espace commercial. Il est en effet considéré que les flux de trésorerie découlant de ces ventes constituent des avantages économiques que le client tire de l'utilisation de l'espace commercial et qu'une partie de ces flux est ensuite versée au fournisseur en contrepartie du droit d'utiliser cet espace.

Droit de décider de l'utilisation

- B24 Le client n'a le droit de décider de l'utilisation d'un actif identifié tout au long de la durée d'utilisation que dans l'une ou l'autre des situations suivantes:
- a) le client a le droit de décider du mode et de la finalité d'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation (selon la description des paragraphes B25 à B30); ou
 - b) les décisions pertinentes quant au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif sont prédéterminées et l'une ou l'autre des conditions suivantes est remplie:
 - i) le client a le droit d'exploiter l'actif (ou de décider de la manière dont l'actif est exploité par d'autres) tout au long de la durée d'utilisation, sans que le fournisseur puisse changer les consignes d'exploitation, ou
 - ii) le client a conçu l'actif (ou des aspects particuliers de l'actif) d'une façon qui prédétermine son mode et sa finalité d'utilisation tout au long de la durée d'utilisation.

Décisions quant au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif

- B25 Le client a le droit de décider du mode et de la finalité d'utilisation de l'actif s'il peut, dans les limites du droit d'utilisation définies dans le contrat, apporter des changements sur le mode et la finalité d'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation. Pour porter une appréciation à cet égard, l'entité considère les droits décisionnels qui présentent le plus de pertinence pour changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation. Les droits décisionnels sont pertinents lorsqu'ils ont une incidence sur les avantages économiques à tirer de l'utilisation. Il est probable que les droits décisionnels les plus pertinents diffèrent d'un contrat à l'autre, selon la nature de l'actif et les termes et conditions du contrat.
- B26 Ci-dessous sont identifiés des exemples de droits décisionnels qui, selon les circonstances, confèrent au client le droit de changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif, dans les limites définies du droit d'utilisation:
- a) le droit de changer le type de production qui résulte de l'actif (par exemple, le droit de décider si un conteneur sera utilisé pour le transport des marchandises ou pour l'entreposage, ou le droit de décider de la combinaison de produits à mettre en vente dans un espace commercial);

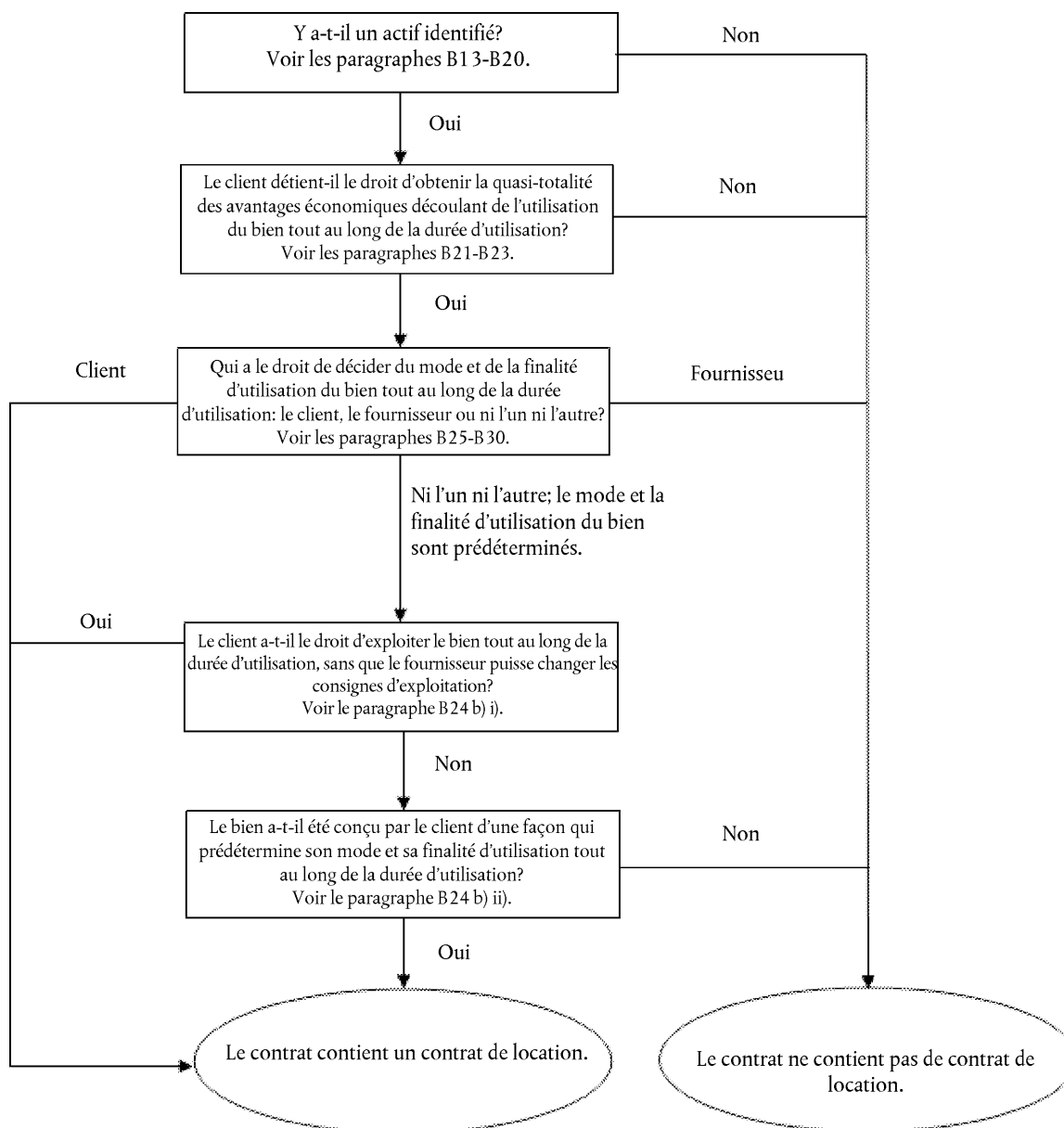
- b) le droit de changer quand a lieu la production (par exemple, le droit de décider quand une machine ou une centrale électrique sera utilisée);
 - c) le droit de changer l'endroit où la production a lieu (par exemple, le droit de décider de la destination d'un camion ou d'un navire, ou le droit de décider où un matériel est utilisé); et
 - d) le droit de lancer ou d'arrêter la production et de changer le volume de production (par exemple, le droit de décider si une centrale électrique produit ou non de l'énergie et de décider de la quantité d'énergie qu'elle produit).
- B27 Les droits décisionnels qui ne confèrent pas au client le droit de changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif comprennent par exemple les droits qui se limitent à l'exploitation ou à la maintenance de l'actif. Ces droits peuvent être détenus par le client ou le fournisseur. Bien que les droits tels que ceux relatifs à l'exploitation ou à la maintenance d'un actif soient souvent essentiels à sa bonne utilisation, ils ne constituent pas des droits permettant de décider du mode et de la finalité d'utilisation de l'actif, et ils dépendent souvent des décisions prises relatives au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif. Toutefois, le droit d'exploiter un actif peut conférer au client le droit de décider de son utilisation si les décisions pertinentes relatives au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif sont prédéterminées (voir le paragraphe B24 b) i)].

Décisions déterminées pendant et avant la durée d'utilisation

- B28 Les décisions pertinentes relatives au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif peuvent être prédéterminées de nombreuses façons. Par exemple, elles peuvent être prédéterminées par la conception de l'actif ou par des limitations d'utilisation contractuelles.
- B29 Pour apprécier si le client a le droit de décider de l'utilisation de l'actif, l'entité doit uniquement tenir compte des droits décisionnels qui concernent l'utilisation de l'actif pendant la durée d'utilisation, à moins que l'actif (ou des aspects particuliers de l'actif) ait été conçu par le client comme il est décrit au paragraphe B24, point b) ii). Par conséquent, à moins que la condition du paragraphe B24, point b) ii), soit remplie, l'entité ne doit pas tenir compte des décisions qui sont prédéterminées avant le début de la durée d'utilisation. Par exemple, si le client a la capacité de spécifier uniquement la production de l'actif avant le début de la durée d'utilisation, il ne détient pas le droit de décider de l'utilisation de cet actif. La capacité de spécifier la production dans le contrat avant le début de la durée d'utilisation, sans autres droits décisionnels relatifs à l'utilisation de l'actif, donne au client les mêmes droits que ceux dont dispose n'importe quel client achetant des biens ou des services.

Droits protectifs

- B30 Le contrat peut contenir des termes et conditions visant à protéger les droits du fournisseur sur l'actif ou d'autres actifs, à protéger les membres de son personnel ou à assurer la conformité du fournisseur aux lois et règlements. Ce sont là des exemples de droits protectifs. Ainsi, le contrat peut i) spécifier le volume d'utilisation maximal de l'actif ou encore limiter le lieu ou le moment de son utilisation, ii) exiger que le client adopte des pratiques d'exploitation particulières, ou iii) exiger que le client informe le fournisseur des changements dans le mode d'utilisation de l'actif. Habituellement, les droits protectifs définissent la portée du droit d'utilisation de l'actif par le client sans empêcher en soi le client d'avoir le droit de décider de l'utilisation de l'actif.
- B31 L'organigramme suivant peut aider les entités à déterminer si un contrat est ou contient un contrat de location.



Séparation des composantes d'un contrat (paragraphes 12 à 17)

B32 Le droit d'utiliser un actif sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies:

- le preneur peut tirer avantage de l'utilisation de l'actif sous-jacent pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles, lesquelles sont des biens ou des services vendus ou loués séparément (par le bailleur ou d'autres fournisseurs) ou des ressources que le preneur s'est déjà procurées (auprès du bailleur ou dans le cadre d'autres opérations ou événements); et
- l'actif sous-jacent ne dépend pas fortement des autres actifs sous-jacents prévus au contrat ou n'est pas étroitement lié à d'autres actifs sous-jacents prévus au contrat. Par exemple, le fait que le preneur puisse décider de ne pas louer l'actif sous-jacent sans que cela ait une incidence importante sur ses droits relatifs à l'utilisation d'autres actifs sous-jacents prévus au contrat peut indiquer que cet actif sous-jacent ne dépend pas fortement des autres actifs sous-jacents ou n'est pas étroitement lié à d'autres actifs sous-jacents.

- B33 Le contrat peut prévoir le paiement d'une somme par le preneur pour des activités et des coûts qui ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services à ce dernier. Par exemple, le bailleur peut inclure, dans la somme totale à payer, des frais relatifs à des tâches administratives, ou d'autres coûts qu'il a engagés relativement au contrat de location, qui ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services au preneur. De telles sommes à payer ne constituent pas une composante distincte du contrat, mais sont plutôt considérées comme un élément de la contrepartie totale qui est réparti entre chacune des composantes distinctes du contrat.

Durée du contrat de location (paragraphe 18 à 21)

- B34 Afin de déterminer la durée du contrat de location et d'évaluer la durée de la période non résiliable du contrat de location, l'entité doit appliquer la définition d'un contrat et déterminer la période pendant laquelle le contrat est exécutoire. Le contrat de location n'est plus exécutoire lorsque le preneur et le bailleur ont chacun le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en s'exposant tout au plus à une pénalité négligeable.
- B35 Si seul le preneur a le droit de résilier le contrat de location, on considère que ce droit est une option de résiliation dont le preneur peut se prévaloir et l'entité doit prendre cette option en considération lorsqu'elle détermine la durée du contrat de location. Si seul le bailleur a le droit de résilier le contrat de location, la période non résiliable du contrat de location comprend la période visée par l'option de résiliation du contrat de location.
- B36 La durée du contrat de location commence à la date de prise d'effet et comprend toute période pendant laquelle le bailleur permet au preneur d'utiliser l'actif gratuitement.
- B37 À la date de prise d'effet, l'entité apprécie si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de renouvellement du contrat de location ou une option d'achat de l'actif sous-jacent, ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location. L'entité tient compte de tous les faits et circonstances pertinents faisant que le preneur a un avantage économique à exercer une option ou à ne pas l'exercer, y compris les changements dans les faits et circonstances attendus entre la date de prise d'effet et la date d'exercice de cette option. Voici une liste non exhaustive d'exemples de facteurs à prendre en compte:
- a) les termes et conditions contractuels pour les périodes optionnelles comparés aux prix du marché locatif, tels que:
 - i) le montant des paiements de loyers au cours des périodes optionnelles,
 - ii) le montant des paiements de loyers variables ou d'autres paiements conditionnels tels que ceux effectués au titre de pénalités pour résiliation du contrat de location et de garanties de valeur résiduelle, et
 - iii) les termes et conditions des options qui sont exerçables au terme des périodes optionnelles initiales (par exemple, une option d'achat qui est exerçable au terme d'une période de renouvellement à un prix plus avantageux que les conditions actuelles du marché);
 - b) les aménagements importants de locaux loués entrepris (ou qu'il est prévu d'entreprendre) au cours de la durée du contrat et dont le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de renouvellement ou de résiliation du contrat de location, ou l'option d'achat de l'actif sous-jacent, seront exerçables;
 - c) les coûts relatifs à la résiliation du contrat de location, tels que les coûts de négociation, les coûts de déménagement, les coûts relatifs à la recherche d'un autre actif sous-jacent adapté aux besoins du preneur, les coûts relatifs à l'intégration d'un nouvel actif aux activités du preneur ainsi que les pénalités relatives à la résiliation du contrat de location et les autres coûts semblables, y compris les coûts associés à l'obligation de rendre l'actif sous-jacent dans un état ou à un emplacement contractuellement spécifié;
 - d) l'importance que présente l'actif sous-jacent pour les activités du preneur, compte tenu, par exemple, de sa nature spécifique ou non, de l'endroit où il se trouve et de la disponibilité de solutions de rechange valables; et
 - e) la conditionnalité liée à l'exercice de l'option (c'est-à-dire lorsque l'option ne peut être exercée que si une ou plusieurs conditions sont remplies) et la probabilité que les conditions soient remplies.
- B38 Une option de renouvellement ou de résiliation d'un contrat de location peut être combinée avec une ou plusieurs autres modalités contractuelles (par exemple, une garantie de valeur résiduelle) de telle sorte que le preneur garantit au bailleur le paiement d'une somme minimale ou fixe qui sera substantiellement identique que l'option soit exercée ou non. Dans un tel cas, nonobstant les indications sur les paiements fixes en substance ainsi qu'énoncé au paragraphe B42, l'entité doit présumer que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement du contrat de location ou de ne pas exercer l'option de résiliation du contrat de location.

- B39 Plus la période non résiliable d'un contrat de location est courte, plus il est probable qu'un preneur exerce une option de renouvellement du contrat de location ou n'exerce pas l'option de résiliation du contrat de location. En effet, les coûts relatifs à l'obtention d'un actif de remplacement risquent d'être d'autant plus importants que la période non résiliable est courte.
- B40 La pratique passée du preneur en ce qui concerne la période pendant laquelle le preneur a généralement utilisé des types particuliers d'actifs (loués ou détenus en propre), et ses motivations économiques sous-jacentes peuvent constituer des informations utiles pour déterminer si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option ou de ne pas l'exercer. Par exemple, si le preneur utilise généralement un type particulier d'actifs durant une période donnée ou s'il a l'habitude d'exercer les options prévues dans les contrats de location d'un type particulier d'actifs sous-jacents, il doit tenir compte des motivations économiques sous-jacentes à ces pratiques passées lorsqu'il détermine s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option prévue dans un contrat de location de ce type d'actifs.
- B41 Le paragraphe 20 précise que, après la date de prise d'effet, le preneur doit réapprécier la durée du contrat de location s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important qui dépend de la volonté du preneur et qui a une incidence sur la question de savoir si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ou de ne pas exercer une option qu'il avait incluse dans cette détermination. Voici des exemples d'événements ou de changements de circonstances importants:
- a) des aménagements importants de locaux loués qui n'étaient pas prévus à la date de prise d'effet et dont le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de renouvellement ou de résiliation du contrat de location ou encore l'option d'achat de l'actif sous-jacent seront exerçables;
 - b) une modification ou personnalisation importante de l'actif sous-jacent, qui n'était pas prévu à la date de début;
 - c) la conclusion d'un contrat de sous-location de l'actif sous-jacent pour période allant au-delà de la fin de la durée du contrat de location précédemment déterminée; et
 - d) une décision d'affaires prise par le preneur qui a une incidence directe sur la décision d'exercer ou de ne pas exercer l'option (par exemple, une décision de prolonger la location d'un actif complémentaire, de se défaire d'un actif de remplacement ou de céder une unité opérationnelle au sein de laquelle l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation est utilisé).

Paiements de loyers fixes en substance (paragraphe 27 a), 36 c) et 70 a))

- B42 Les paiements de loyers comprennent les paiements de loyers fixes en substance (considérés comme fixes en vertu de la substance des dispositions prévues au contrat). Les paiements de loyers fixes en substance sont des paiements qui peuvent dans leur forme comporter une variabilité, mais qui, en substance, sont inévitables. Ci-après sont présentés des exemples de situations où l'on se trouve en présence de paiement de loyers fixes en substance:
- a) les paiements sont structurés comme des paiements de loyers variables, mais ils ne le sont pas véritablement parce que les clauses leur donnant un caractère variable ne correspondent à aucune réalité économique. De tels paiements comprennent par exemple:
 - i) les paiements qui ne doivent être effectués que s'il est démontré que l'actif sous-jacent peut être exploité pendant la durée du contrat de location, ou que s'il se produit un événement qui n'a aucune véritable possibilité de ne pas se produire, ou
 - ii) les paiements qui sont initialement structurés comme des paiements de loyers variables liés à l'utilisation de l'actif sous-jacent, mais qui perdent leur variabilité à un certain moment après la date de prise d'effet, de sorte qu'ils deviennent fixes pour la durée restante du contrat de location. Ces paiements deviennent des paiements de loyers fixes en substance lorsque le caractère variable s'éteint;
 - b) il y a plus d'une série de paiements que le preneur pourrait effectuer, mais une seule de ces séries est réaliste. Ce sont les paiements de cette série que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers;
 - c) il y a plus d'une série de paiements réaliste que le preneur pourrait effectuer et ce dernier doit absolument en effectuer au moins une. Une entité doit alors considérer comme paiement des loyers les paiements de la série dont la valeur actualisée est la plus faible.

Liens entre le preneur et l'actif sous-jacent avant la date de prise d'effet***Coûts pris en charge par le preneur pour la construction ou la conception de l'actif sous-jacent***

- B43 Une entité peut négocier le contrat de location avant que l'actif sous-jacent ne soit prêt à être utilisé par le preneur. Dans certains cas, il faut construire l'actif sous-jacent ou en réviser la conception en vue de son utilisation par le preneur. Selon les termes et conditions du contrat, le preneur peut être tenu d'effectuer des paiements relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent.
- B44 Si le preneur prend en charge les coûts relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent, il doit comptabiliser ces coûts suivant les autres normes applicables, par exemple IAS 16. Les coûts relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent ne comprennent pas les paiements effectués par le preneur relativement au droit d'utiliser l'actif sous-jacent, lesquels constituent des paiements de loyers, indépendamment du moment auquel ils sont effectués.

Titre de propriété de l'actif sous-jacent

- B45 Il est possible que le preneur obtienne le titre de propriété de l'actif sous-jacent avant que ce titre ne soit transféré au bailleur et que l'actif ne soit loué au preneur. L'obtention d'un titre de propriété ne détermine pas en soi comment comptabiliser l'opération.
- B46 Si le preneur contrôle l'actif sous-jacent (ou en obtient le contrôle) avant que cet actif ne soit transféré au bailleur, il s'agit d'une transaction de cession-bail qu'on comptabilise suivant les paragraphes 98 à 103.
- B47 Par contre, si le preneur n'obtient pas le contrôle de l'actif sous-jacent avant que cet actif ne soit transféré au bailleur, il ne s'agit pas d'une transaction de cession-bail. Cela peut être le cas, par exemple, si un fabricant, un preneur et un bailleur négocient une transaction par laquelle le fabricant vend l'actif au bailleur, qui le loue ensuite au preneur, et que le preneur obtient le titre de propriété de l'actif sous-jacent avant que ce titre ne soit transféré au bailleur. Dans ce cas, si le preneur obtient le titre de propriété de l'actif sous-jacent, mais qu'il n'obtient pas le contrôle de l'actif sous-jacent avant qu'il ne soit transféré au bailleur, l'opération doit être comptabilisée comme une location et non comme une opération de cession-bail.

Informations à communiquer par le preneur (paragraphe 59)

- B48 Pour déterminer s'il est nécessaire de communiquer des informations supplémentaires au sujet des activités de location pour atteindre l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 51, le preneur doit examiner:
- a) si ces informations sont utiles aux utilisateurs des états financiers, le preneur ne doit communiquer des informations supplémentaires en application du paragraphe 59 que lorsqu'elles sont susceptibles d'avoir une utilité pour les utilisateurs des états financiers, ce qui est vraisemblablement le cas lorsqu'elles les aident à comprendre:
 - i) la flexibilité qu'offrent les contrats de location. Par exemple, les contrats de location peuvent offrir de la flexibilité s'ils permettent au preneur de réduire son exposition aux risques en exerçant des options de résiliation ou des options de renouvellement assorties de conditions favorables,
 - ii) les clauses restrictives imposées par les contrats de location. Les contrats de location peuvent comporter des clauses restrictives, obligeant par exemple le preneur à respecter des ratios financiers donnés,
 - iii) la sensibilité des informations fournies à des variables clés. Les informations fournies peuvent par exemple être sensibles aux paiements de loyers variables futurs,
 - iv) l'exposition à d'autres risques découlant des contrats de location,
 - v) les écarts par rapport aux pratiques du secteur d'activité. Il peut par exemple s'agir de termes et conditions inhabituels ou particuliers ayant une incidence sur le portefeuille de contrats de location du preneur;
 - b) si ces informations ressortent clairement des informations présentées dans les états financiers de base ou dans les notes. Le preneur n'est pas tenu de reprendre les informations déjà présentées ailleurs dans les états financiers.

- B49 Les autres informations relatives aux paiements de loyers variables qu'il est, selon les circonstances, nécessaire de communiquer en vertu du paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:
- les raisons pour lesquelles le preneur fait des paiements de loyers variables et la fréquence de ce type de paiements;
 - l'importance relative des paiements de loyers variables par rapport aux paiements fixes;
 - les variables clés dont dépendent les paiements de loyers variables et l'incidence attendue de leurs variations sur les paiements de loyers variables; et
 - les autres incidences des paiements de loyers variables sur le plan de l'activité et sur le plan financier.
- B50 Les autres informations relatives aux options de renouvellement ou aux options de résiliation qu'il est selon les circonstances, nécessaire de communiquer en vertu du paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:
- les raisons pour lesquelles le preneur fait usage des options de renouvellement ou des options de résiliation et la mesure dans laquelle ces options sont fréquentes;
 - l'importance relative des *paiements de loyers optionnels* par rapport aux paiements de loyers;
 - la mesure dans laquelle l'exercice d'options non prises en compte dans l'évaluation du passif locatif est fréquent; et
 - les autres incidences de ces options sur le plan de l'activité et sur le plan financier.
- B51 Les autres informations relatives aux garanties de valeur résiduelle qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires pour atteindre l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:
- les raisons pour lesquelles le preneur fournit des garanties de valeur résiduelle et la mesure dans laquelle ces garanties sont fréquentes;
 - l'importance de l'exposition du preneur au risque de valeur résiduelle;
 - la nature des actifs sous-jacents pour lesquels ces garanties sont fournies; et
 - les autres incidences de ces garanties sur le plan de l'activité et sur le plan financier.
- B52 Les autres informations relatives aux transactions de cession-bail qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires pour atteindre l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:
- les raisons pour lesquelles le preneur effectue des transactions de cession-bail et la fréquence de ces transactions;
 - les principaux termes et conditions de chaque transaction de cession-bail;
 - les paiements non pris en compte dans l'évaluation des passifs locatifs; et
 - l'incidence des transactions de cession-bail sur les flux de trésorerie pendant la période de reporting.

Classement des contrats de location par le bailleur (paragraphe 61 à 66)

- B53 Selon la présente norme, le classement d'un contrat de location pour les bailleurs se fonde sur le degré de transfert au preneur des risques et les avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent. Les risques incluent les possibilités de perte par suite d'une sous-utilisation de la capacité ou encore de l'obsolescence technologique, ainsi que les variations de la rentabilité attribuables à l'évolution de la conjoncture économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif sous-jacent et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.
- B54 Un contrat de location peut contenir des termes et conditions prévoyant un ajustement des paiements de loyers dans le cas où certains changements se produisent entre la date de conclusion du contrat de location et sa date de prise d'effet (tels qu'un changement dans le coût de l'actif sous-jacent pour le bailleur ou dans les coûts de financement du contrat de location assumés par le bailleur). Dans ce cas, aux fins du classement du contrat de location, un tel changement est présumé avoir eu lieu à la date de conclusion.

- B55 Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois des éléments terrains et constructions, le bailleur doit considérer séparément le classement de chaque élément en tant que contrat de location-financement ou en tant que contrat de location simple en appliquant les paragraphes 62 à 66 ainsi que B53 et B54. Afin de déterminer si l'élément «terrains» fait l'objet d'un contrat de location simple ou d'un contrat de location-financement, un facteur important à prendre en considération est que les terrains ont, en principe, une durée de vie économique indéterminée.
- B56 Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrains et de constructions, le bailleur doit répartir les paiements de loyers (y compris tout paiement forfaitaire payables d'avance) entre terrains et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits dans un bail sur les terrains et les constructions faisant l'objet d'un contrat de location à la date de conclusion dudit contrat. Si le bailleur ne peut pas répartir les paiements de loyers de manière fiable entre ces deux éléments, il classe le contrat de location dans sa totalité en tant que contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le bailleur classe le contrat de location dans sa totalité en tant que contrat de location simple.
- B57 Dans le cas d'un contrat de location de terrains et de constructions dont l'élément terrains n'est pas d'un montant significatif par rapport à l'ensemble, le bailleur peut traiter en bloc les terrains et les constructions aux fins du classement du contrat de location et ainsi le classer comme un contrat de location-financement ou comme un contrat de location simple en appliquant les paragraphes 62 à 66 ainsi que B53 et B54. Le bailleur doit alors considérer la durée de vie économique des constructions comme la durée de vie économique de l'ensemble de l'actif sous-jacent.

Classement des contrats de sous-location

- B58 Pour ce qui est du classement d'un contrat de sous-location comme un contrat de location-financement ou comme un contrat de location simple par le bailleur intermédiaire:
- a) si le contrat de location principal est un contrat de location à court terme que l'entité, en tant que preneur, a comptabilisé en application du paragraphe 6, le contrat de sous-location doit être classé en tant que contrat de location simple;
 - b) sinon, le contrat de sous-location doit être classé par rapport à l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation issu du contrat de location principal et non par rapport à l'actif sous-jacent (par exemple, l'immobilisation corporelle qui est l'objet du contrat de location).

Annexe C

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

La présente annexe fait partie intégrante de la norme et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- C1 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Une application anticipée est permise pour les entités qui, appliquent IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* à la date de première application de la présente norme ou avant la date de première application de la présente norme. Si l'entité applique la présente norme de manière anticipée, elle doit l'indiquer.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- C2 Aux fins de l'application des dispositions prévues aux paragraphes C1 à C19, la date de première application est la date d'ouverture de l'exercice pour lequel l'entité applique la présente norme pour la première fois.

Définition d'un contrat de location

- C3 Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue de réapprécier si un contrat est ou contient un contrat de location à la date de première application. A la place, elle peut:
- a) appliquer la présente norme aux contrats qu'elle avait antérieurement identifiés comme des contrats de location en application d'IAS 17 *Contrats de location* et d'IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*, auquel cas elle doit appliquer les dispositions transitoires des paragraphes C5 à C18 à ces contrats de location;
 - b) ne pas appliquer la présente norme aux contrats qu'elle n'avait pas antérieurement identifiés comme contenant un contrat de location en application d'IAS 17 et d'IFRIC 4.

- C4 Si l'entité choisit de se prévaloir de la mesure de simplification décrite au paragraphe C3, elle doit l'indiquer et appliquer cette mesure de simplification à tous ses contrats. Par conséquent, l'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 9 à 11 seulement aux contrats conclus (ou modifiés) à compter de la date de première application.

Preneurs

- C5 Le preneur doit appliquer la présente norme à ses contrats de location:
- soit de façon rétrospective pour chaque période antérieure pour laquelle elle présente l'information financière, en application d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*; ou
 - soit de façon rétrospective en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale de la norme à la date de première application, selon les paragraphes C7 à C13.
- C6 Le preneur doit appliquer le choix décrit au paragraphe C5 systématiquement à tous les contrats de location dans lesquels il intervient est preneur.
- C7 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5, point b), il ne doit pas retraiter les informations comparatives, mais comptabiliser l'effet cumulatif de l'application initiale de la présente norme comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) à la date de première application.

Contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple

- C8 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5, point b), il doit:
- comptabiliser, à la date de première application, un passif locatif au titre des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, et évaluer ce passif locatif à la valeur actualisée des paiements de loyers restants, déterminée à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application;
 - comptabiliser, à la date de première application, un actif au titre du droit d'utilisation pour les contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, et choisir pour chaque contrat de location d'évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation:
 - soit en en déterminant la valeur comptable comme si la présente norme avait été appliquée depuis la date de prise d'effet du contrat de location, mais en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application,
 - soit à un montant égal au passif locatif, ajusté du montant des loyers payés d'avance ou à payer relatifs à ce contrat de location qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière immédiatement avant la date de première application;
 - appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs* aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation à la date de première application, sauf s'il applique la mesure de simplification prévue au paragraphe C10, point b).
- C9 Nonobstant les dispositions du paragraphe C8, en ce qui concerne les contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17:
- le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (comme décrit aux paragraphes B3 à B8) et qui seront comptabilisés en application du paragraphe 6. Il doit comptabiliser ces contrats de location suivant la présente norme à compter de la date de première application;
 - le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location antérieurement comptabilisés en tant qu'immeubles de placement selon le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement*. Il doit comptabiliser l'actif au titre du droit d'utilisation et le passif locatif découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application;
 - le preneur doit évaluer à sa juste valeur à la date de première application l'actif au titre du droit d'utilisation découlant des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17 et qui seront comptabilisés en tant qu'immeubles de placement selon le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 à compter de la date de première application. Il doit comptabiliser l'actif au titre du droit d'utilisation et le passif locatif découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application;

- C10 Lorsque le preneur applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C5, point b), à des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simples en application d'IAS 17, il peut appliquer, contrat par contrat, une ou plusieurs des mesures de simplification indiquées ci-dessous:
- a) appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques raisonnablement similaires (par exemple des contrats de location avec une durée résiduelle similaire pour une catégorie similaire d'actifs sous-jacents dans un environnement économique similaire);
 - b) au lieu d'effectuer un test de dépréciation, s'appuyer sur l'évaluation qu'il a faite de ses contrats de location immédiatement avant la date de première application en appliquant IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si des contrats sont déficitaires, auquel cas il doit ajuster l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à la date de première application du montant comptabilisé dans l'état de la situation financière au titre des éventuelles provisions pour contrats de location déficitaires immédiatement avant la date de première application;
 - c) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe C8 aux contrats de location dont le terme survient dans les 12 mois suivant la date de première application, auquel cas il doit:
 - i) comptabiliser ces contrats de location comme s'il s'agissait de contrats de location à court terme en application du paragraphe 6, et
 - ii) inclure le coût de ces contrats de location dans l'information au titre de la charge relative aux contrats de location à court terme de l'exercice auquel appartient la date de première application;
 - d) exclure les coûts directs initiaux de l'évaluation de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à la date de première application;
 - e) utiliser des connaissances acquises a posteriori, par exemple pour déterminer la durée d'un contrat de location qui contient des options de renouvellement ou de résiliation.

Contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location-financement

- C11 En ce qui concerne les contrats de location qui étaient classés en tant que contrats de location-financement selon IAS 17, si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5, point b), il doit utiliser comme valeur comptable de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation et du passif locatif à la date de première application la valeur comptable de ces éléments évaluée en application d'IAS 17 immédiatement avant cette date. Le preneur doit rendre compte de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation et du passif locatif découlant de ces contrats de location suivant la présente norme à compter de la date de première application.

Informations à fournir

- C12 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5, point b), il doit communiquer les informations exigées au paragraphe 28 d'IAS 8 relatives à la première application, à l'exception des informations exigées au paragraphe 28, point f), d'IAS 8. Au lieu de ces dernières, il doit fournir:
- a) le taux d'emprunt marginal moyen pondéré du preneur appliqué aux passifs locatifs comptabilisés dans l'état de la situation financière à la date de première application; et
 - b) l'explication, le cas échéant, de l'écart entre les deux montants suivants:
 - i) les engagements découlant de contrats de location simple présentés en application d'IAS 17 à la date de clôture de l'exercice précédant immédiatement la date de première application, actualisés au moyen du taux d'emprunt marginal à la date de première application comme décrit au paragraphe C8, point a), et
 - ii) les passifs locatifs comptabilisés dans l'état de la situation financière à la date de première application.
- C13 Si le preneur se prévaut d'une ou de plusieurs des mesures de simplification indiquées au paragraphe C10, il doit l'indiquer.

Bailleurs

- C14 Hormis les cas décrits au paragraphe C15, le bailleur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires aux contrats de location dans lesquels il est bailleur. Il doit comptabiliser ces contrats suivant la présente norme à compter de la date de première application.
- C15 Le bailleur intermédiaire doit:
- réapprécier les contrats de sous-location qui étaient classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17 et qui sont toujours en vigueur à la date de première application, afin de déterminer lesquels doivent être classés en tant que contrats de location simple et lesquels doivent être classés en tant que contrats de location-financement en application de la présente norme. Il doit effectuer cette appréciation à la date de première application en fonction des termes et conditions du contrat de location principal et du contrat de sous-location qui subsistent à cette date;
 - comptabiliser les contrats de sous-location qui étaient classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, mais qui sont classés en tant que contrats de location-financement en application de la présente norme comme de nouveaux contrats de location-financement conclus à la date de première application.

Transactions de cession-bail conclues avant la date de première application

- C16 L'entité ne doit pas réapprécier les transactions de cession-bail conclues avant la date de première application pour déterminer si la cession de l'actif sous-jacent satisfait aux exigences d'IFRS 15 et pour être comptabilisée comme une vente.
- C17 Si une transaction de cession-bail avait été comptabilisée comme une vente et un contrat de location-financement en application d'IAS 17, le vendeur-preneur doit:
- traiter la reprise à bail comme tout autre contrat de location-financement en vigueur à la date de première application; et
 - continuer d'amortir sur la durée du contrat de location tout profit réalisé sur la vente.
- C18 Si une transaction de cession-bail avait été comptabilisée comme une vente et un contrat de location simple en application d'IAS 17, le vendeur-preneur doit:
- traiter la reprise à bail comme tout autre contrat de location simple en vigueur à la date de première application; et
 - ajuster l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation découlant de la transaction de cession-bail du montant des profits ou des pertes différés liés à des conditions hors marché qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière immédiatement avant la date de première application.

Montants antérieurement comptabilisés au titre de regroupements d'entreprises

- C19 Si le preneur a antérieurement comptabilisé un actif ou un passif en application d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* relatif aux termes favorables ou défavorables d'un contrat de location simple acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, il doit, à la date de première application, décomptabiliser cet actif ou ce passif et ajuster la valeur comptable de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation d'un montant correspondant.

Références à IFRS 9

- C20 Si l'entité applique la présente norme, mais n'applique pas encore IFRS 9 *Instruments financiers*, toute référence de la présente norme à IFRS 9 doit se lire comme une référence à IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*.

RETRAIT D'AUTRES NORMES

- C21 La présente norme annule et remplace les normes et interprétations suivantes:
- IAS 17 *Contrats de location*;
 - IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*;
 - SIC-15 *Avantages dans les contrats de location simple*; et
 - SIC-27 *Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location*.

Annexe D

Modifications d'autres normes

La présente annexe indique les modifications apportées à d'autres normes par suite de la publication de la présente norme par l'IASB. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Si l'entité applique la présente norme pour une période antérieure, elle doit également appliquer ces modifications pour cette même période.

L'entité ne peut pas appliquer IFRS 16 avant d'appliquer IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients (voir le paragraphe C1).

Par conséquent, dans la présente annexe, les modifications apportées aux normes qui étaient en vigueur au 1^{er} janvier 2016 ont pour base le libellé de ces normes au 1^{er} janvier 2016, tel que modifié par IFRS 15. Ce libellé exclut toute autre modification qui n'était pas en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

De même, les modifications apportées aux normes qui n'étaient pas en vigueur le 1^{er} janvier 2016 ont pour base le libellé initialement publié de ces normes, tel que modifié par IFRS 15. Ce libellé exclut toute autre modification qui n'était pas en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

IFRS 1 Première application des Normes internationales d'information financière

Le paragraphe 30 est modifié et le paragraphe 39AB est ajouté.

Utilisation de la juste valeur en tant que coût présumé

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

a) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

39AB La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 30, C4, D1, D7, D8B et D9, à la suppression du paragraphe D9 A et à l'ajout des paragraphes D9B à D9E. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Le paragraphe C4 est modifié.

Exemptions pour les regroupements d'entreprises

...

C4 Si un premier adoptant n'applique pas de façon rétrospective IFRS 3 à un regroupement d'entreprises passé, cela se traduira pour ce regroupement d'entreprises par les conséquences suivantes:

a) ...

f) Si un actif acquis ou un passif repris dans un regroupement d'entreprises passé n'a pas été comptabilisé selon le référentiel comptable antérieur, il n'en a pas pour autant un coût présumé nul dans l'état de la situation financière d'ouverture en IFRS. Au contraire, l'acquéreur doit le comptabiliser et l'évaluer dans son état de la situation financière consolidé sur la base qu'imposeraient les Normes dans l'état de la situation financière de l'entreprise acquise. À titre d'illustration, si l'acquéreur n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, inscrit à l'actif des contrats de location acquis lors d'un regroupement d'entreprises passé, l'entreprise acquise apparaissant en tant que preneur dans ces contrats, il doit inscrire ces contrats de

location à l'actif de ses états financiers consolidés, tout comme IFRS 16 *Contrats de location* imposerait à l'entreprise acquise de le faire dans son état de la situation financière en IFRS. De même, si l'acquéreur n'avait pas, selon le référentiel comptable antérieur, comptabilisé un passif éventuel qui existe toujours à la date de transition aux IFRS, l'acquéreur doit comptabiliser ce passif éventuel à cette date, à moins que IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* n'interdise sa comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise. À l'inverse, si un actif ou un passif a été inclus dans le goodwill selon le référentiel comptable antérieur mais aurait été comptabilisé séparément selon IFRS 3, cet actif ou ce passif reste inclus dans le goodwill, sauf si les IFRS imposent sa comptabilisation dans les états financiers de l'entreprise acquise.

g) ...

Dans l'annexe D, les paragraphes D1, D7, D8B et D9 sont modifiés. Le paragraphe D9 A est supprimé. Les paragraphes D9B à D9E sont ajoutés.

Exemptions à d'autres IFRS

...

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

a) ...

d) contrats de location (paragraphes D9 et D9B à D9E);

...

Coût présumé

...

D7 Les choix visés aux paragraphes D5 et D6 peuvent également s'appliquer:

a) aux immeubles de placement, si une entité choisit d'utiliser le modèle de coût décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement*; et

(aa) aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation (IFRS 16 *Contrats de location*); et

b) ...

...

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

Contrats de location

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

D9 A [Supprimé]

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

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

- b) évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à la date de transition aux IFRS. Le preneur doit choisir pour chaque contrat de location d'évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation:
- soit en déterminant la valeur comptable comme si IFRS 16 avait été appliquée depuis la date de prise d'effet du contrat de location (voir le paragraphe D9E), puis en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de transition aux IFRS,
 - soit au montant du passif locatif, ajusté du montant des loyers payés d'avance ou à payer qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière relativement à ce contrat de location immédiatement avant la date de transition aux IFRS;
- c) appliquer IAS 36 aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation à la date de transition aux IFRS.
- D9C Nonobstant les dispositions du paragraphe D9B, si le premier adoptant apparaît en tant que preneur dans un contrat de location qui répond à la définition d'un immeuble de placement selon IAS 40 et qui est évalué depuis la transition aux IFRS selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40, il doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à sa juste valeur à la date de transition aux IFRS.
- D9D Le premier adoptant qui est un preneur peut exercer le choix, contrat par contrat, de faire une ou plusieurs des choses suivantes à la date de transition aux IFRS:
- appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques relativement similaires (par exemple, si la durée résiduelle, la catégorie d'actifs sous-jacents et l'environnement économique sont similaires);
 - choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe D9B aux contrats de location dont le terme de la durée (voir le paragraphe D9E) se situe dans les 12 mois suivant la date de transition aux IFRS, l'entité devant alors comptabiliser ces contrats de location (et communiquer les informations requises à leur sujet) comme s'il s'agissait de contrats de location à court terme comptabilisés en application du paragraphe 6 d'IFRS 16;
 - choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe D9B aux contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8 d'IFRS 16), l'entité devant alors comptabiliser ces contrats de location (et communiquer les informations requises à leur sujet) en appliquant le paragraphe 6 d'IFRS 16;
 - exclure les coûts directs initiaux (voir le paragraphe D9E) de l'évaluation de l'actif comptabilisé au titre du droit d'évaluation à la date de transition aux IFRS;
 - utiliser des connaissances acquises a posteriori, par exemple pour déterminer la durée d'un contrat de location qui contient des options de renouvellement ou de résiliation.
- D9E Les termes «paiements de loyers», «preneur», «taux d'emprunt marginal du preneur», «date de prise d'effet du contrat de location», «coûts directs initiaux» et «durée du contrat de location» sont définis dans IFRS 16 et sont utilisés dans le même sens dans la présente norme.

IFRS 3 Regroupements d'entreprises

Les paragraphes 14 et 17 sont modifiés. Les paragraphes 28 A, 28B et l'intertitre qui les précède, ainsi que le paragraphe 64M, sont ajoutés.

Conditions de comptabilisation

...

14. Les paragraphes B31 à B40 fournissent des indications pour la comptabilisation d'immobilisations incorporelles. Les paragraphes 22 à 28B précisent les types d'actifs identifiables et de passifs qui comprennent des éléments pour lesquels la présente norme prévoit des exceptions limitées au principe et aux conditions de comptabilisation.

Classer ou désigner des actifs identifiables acquis et des passifs repris lors d'un regroupement d'entreprises

...

17. La présente norme prévoit deux exceptions au principe visé au paragraphe 15:
- la classification d'un contrat de location dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur soit comme un contrat de location simple, soit comme un contrat de location-financement selon IFRS 16 *Contrats de location*; et
 - ...

Contrats de location dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que preneur

- 28 A L'acquéreur doit comptabiliser les actifs au titre du droit d'utilisation et les passifs locatifs pour les contrats de location identifiés en application d'IFRS 16 dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que preneur. Il n'est pas tenu de comptabiliser les actifs au titre du droit d'utilisation et les passifs locatifs pour:
- les contrats de location dont le terme de la durée (au sens d'IFRS 16) se situe dans les 12 mois suivant la date d'acquisition; ou
 - les contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8 d'IFRS 16).
- 28B L'acquéreur doit évaluer le passif locatif à la valeur actualisée des paiements de loyers restants (au sens d'IFRS 16), comme si le contrat de location acquis était un nouveau contrat de location à la date d'acquisition. Il doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation au montant du passif locatif, ajusté de manière à refléter le caractère favorable ou défavorable des conditions du contrat de location par rapport à celles du marché.

Date d'entrée en vigueur

...

- 64M La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 14, 17, B32 et B42, à la suppression des paragraphes B28 à B30 et de l'intertitre qui les précède, et à l'ajout des paragraphes 28 A et 28B et de l'intertitre qui les précède. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dans l'annexe B, les paragraphes B28 à B30 et l'intertitre qui les précède sont supprimés, et les paragraphes B32 et B42 sont modifiés.

B28 [Supprimé]

B29 [Supprimé]

B30 [Supprimé]

Immobilisations incorporelles

...

- B32 Une immobilisation incorporelle qui respecte le critère légal-contractuel est identifiable même si l'immobilisation n'est pas transférable ou séparable de l'entreprise acquise ou encore d'autres droits et obligations. Par exemple:
- [Supprimé]
 - ...

Actifs qui font l'objet de contrats de location simple dans lesquels l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur

- B42 Lorsqu'il évalue la juste valeur à la date d'acquisition d'un actif tel qu'un immeuble ou un brevet qui fait l'objet d'un contrat de location simple dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur, l'acquéreur doit prendre en compte les termes du contrat de location. L'acquéreur ne comptabilise pas un actif ou un passif séparé si les termes d'un contrat de location simple sont favorables ou défavorables par rapport aux conditions de marché.

IFRS 4 Contrats d'assurance

Le paragraphe 4, tel que modifié par IFRS 15, est modifié et le paragraphe 41I est ajouté.

CHAMP D'APPLICATION

...

4. Une entité ne doit pas appliquer la présente norme aux:
- a) ...
 - c) droits contractuels ou obligations contractuelles qui dépendent de l'utilisation future de ou du droit d'utiliser un élément non financier (par exemple des droits de licence, des redevances, des paiements de loyers variables et des éléments similaires), ainsi qu'à une garantie de valeur résiduelle du preneur incorporée dans un contrat de location (voir IFRS 16 *Contrats de location*, IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients* et IAS 38 *Immobilisations incorporelles*);
 - d) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

...

- 41I La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 4. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IFRS 7 Instruments financiers: Informations à fournir

Le paragraphe 29 est modifié et le paragraphe 44CC est ajouté.

Juste valeur

...

29. Aucune information sur la juste valeur n'est imposée:
- a) ...
 - b) dans le cas d'un placement en instruments de capitaux propres auxquels on ne peut associer de cours sur un marché actif pour un instrument identique (c'est-à-dire une donnée de niveau 1), ou en dérivés liés à de tels instruments de capitaux propres, qui est évalué au coût conformément à IAS 39 parce que sa juste valeur ne peut, en définitive, être évaluée de manière fiable; ou
 - c) dans le cas d'un contrat contenant un élément de participation discrétionnaire (au sens d'IFRS 4), si la juste valeur de cet élément ne peut être évaluée de façon fiable; ou
 - d) dans le cas des passifs locatifs.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

...

- 44CC La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 29 et B11D. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dans l'annexe B, le paragraphe B11D est modifié.

Informations quantitatives à fournir sur le risque de liquidité (paragraphes 34 a) et 39 a) et b)]

...

- B11D Les montants contractuels indiqués dans l'analyse des échéances requise par les paragraphes 39 a) et b) correspondent aux flux de trésorerie contractuels non actualisés, par exemple:
- a) les passifs locatifs bruts (avant déduction des charges financières);
 - b) ...

IFRS 9 Instruments financiers

Les paragraphes 2.1 et 5.5.15 sont modifiés et le paragraphe 7.1.5 est ajouté.

Chapitre 2: champ d'application

- 2.1. La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté les suivants:
- a) ...
 - b) les droits et obligations résultant de contrats de location auxquels s'applique la norme IFRS 16 *Contrats de location*. Toutefois:
 - i) les créances résultant de contrats de location-financement (c'est-à-dire l'investissement net dans les contrats de location-financement) et les créances résultant de contrats de location simple comptabilisées par un bailleur sont soumises aux dispositions de la présente norme en matière de décomptabilisation et de dépréciation,
 - ii) les passifs locatifs comptabilisées par un preneur sont soumises aux dispositions en matière de décomptabilisation du paragraphe 3.3.1 de la présente norme, et
 - iii) les dérivés incorporés dans des contrats de location sont soumis aux dispositions de la présente norme relatives aux dérivés incorporés;
 - c) ...

Méthode simplifiée pour les créances clients, les actifs sur contrat et les créances locatives

- 5.5.15. Nonobstant les paragraphes 5.5.3 et 5.5.5, l'entité doit toujours évaluer la correction de valeur pour pertes au montant des pertes de crédit attendues pour la durée de vie dans les cas suivants:
- a) ...
 - b) les créances locatives découlant de transactions qui entrent dans le champ d'application d'IFRS 16, si l'entité choisit comme méthode comptable d'évaluer la correction de valeur pour pertes au montant des pertes de crédit attendues pour la durée de vie, Cette méthode comptable doit être appliquée à toutes ces créances clients ou à tous ces actifs sur contrat, mais elle peut être appliquée séparément aux créances clients et aux actifs sur contrat.

...

7.1 DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 7.1.5. La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 et B5.5.46. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dans l'annexe B, les paragraphes B4.3.8, B5.5.34 et B5.5.46 sont modifiés.

Dérivés incorporés (section 4.3)

...

- B4.3.8 Voici des exemples de cas où les caractéristiques et les risques économiques d'un dérivé incorporé sont étroitement liés aux caractéristiques et aux risques économiques du contrat hôte. En pareil cas, l'entité ne comptabilise pas le dérivé incorporé séparément du contrat hôte.
- a) ...
 - f) Un dérivé incorporé dans un contrat de location hôte est étroitement lié au contrat hôte si ce dérivé incorporé correspond à i) soit un indice lié à l'inflation, tel qu'un indice du niveau des loyers par rapport à l'indice des prix à la consommation (sous réserve que le contrat de location ne soit pas soumis à un effet de levier et que l'indice soit lié à l'inflation dans l'environnement économique propre à l'entité), ii) des paiements de loyers variables calculés sur la base du chiffre d'affaires correspondant ou iii) des paiements de loyers variables calculés sur la base de taux d'intérêt variables.
 - g) ...

Pertes de crédit attendues

...

B5.5.34 Lorsqu'on évalue la correction de valeur pour pertes qui se rattache à une créance locative, les flux de trésorerie qu'on utilise pour déterminer les pertes de crédit attendues devraient correspondre aux flux de trésorerie utilisés pour évaluer la créance locative selon IFRS 16 *Contrats de location*.

...

Valeur temps de l'argent

...

B5.5.46 Les pertes de crédit attendues sur les créances locatives doivent être actualisées au moyen du même taux d'actualisation que celui employé pour l'évaluation de ces créances selon IFRS 16.

...

IFRS 13 Évaluation de la juste valeur

Le paragraphe 6 est modifié.

CHAMP D'APPLICATION

...

6. Les dispositions de la présente norme concernant l'évaluation et les informations à fournir ne s'appliquent pas:
- ...
 - aux opérations de location comptabilisées selon IFRS 16 *Contrats de location*; et
 - ...

Dans l'annexe C, le paragraphe C6 est ajouté.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

...

C6 La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 6. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients

Les paragraphes 5 et 97 sont modifiés.

CHAMP D'APPLICATION

5. Une entité doit appliquer la présente norme à tous les contrats conclus avec des clients, à l'exception de ce qui suit:
- les contrats de location entrant dans le champ d'application d'IFRS 16 *Contrats de location*;
 - ...

Coûts d'exécution du contrat

...

97. Les coûts directement liés à un contrat (ou à un contrat prévu spécifique) peuvent être les suivants:
- ...

c) les affectations de coûts directement liés au contrat ou aux activités contractuelles (par exemple les coûts de gestion et de supervision du contrat, les assurances et l'amortissement du matériel, de l'outillage et des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation utilisés pour l'exécution du contrat);

d) ...

Dans l'annexe B, les paragraphes B66 et B70 sont modifiés.

Contrat à terme et option d'achat

B66 Si l'entité a l'obligation ou le droit de racheter l'actif (contrat à terme ou option d'achat), le client n'obtient pas le contrôle de l'actif, parce que sa capacité de décider de l'utilisation de l'actif et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants est limitée, même s'il peut en avoir la possession matérielle. En conséquence, l'entité doit comptabiliser le contrat comme suit:

a) soit comme un contrat de location à traiter selon IFRS 16 *Contrats de location*, si l'actif peut ou doit être racheté à un montant inférieur à son prix de vente initial, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail, auquel cas l'entité doit conserver l'actif dans ses comptes et doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. L'entité doit comptabiliser ce passif financier selon IFRS 9. ou

b) ...

Option de vente

B70 Si l'entité a une obligation de racheter l'actif à la demande du client (option de vente) à un prix inférieur au prix de vente initial de l'actif, elle doit se demander au moment de la passation du contrat si le client a un intérêt économique important à exercer son droit. S'il exerce son droit, le client, en pratique, paie une contrepartie à l'entité en retour du droit d'utiliser un actif déterminé pendant une certaine période. Par conséquent, si le client a un avantage économique important à exercer son droit, l'entité doit comptabiliser l'accord comme un contrat de location conformément à IFRS 16, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail. auquel cas l'entité doit conserver l'actif dans ses comptes et doit comptabiliser un passif financier au titre de toute contrepartie reçue du client. L'entité doit comptabiliser ce passif financier selon IFRS 9.

...

Dans l'annexe C, le paragraphe C1 A est ajouté.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

C1 A La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 97, B66 et B70. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

IAS 1 Présentation des états financiers

Le paragraphe 123 est modifié et le paragraphe 139Q est ajouté.

Informations à fournir sur les méthodes comptables

...

123. Dans le processus d'application des méthodes comptables de l'entité, la direction procède à divers jugements, outre ceux impliquant des estimations, qui peuvent avoir un effet important sur les montants qu'elle comptabilise dans les états financiers. La direction exerce par exemple son jugement lorsqu'elle détermine:

a) ...

- b) les circonstances où, en substance, tous les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété d'actifs financiers et, pour les bailleurs, d'actifs faisant l'objet de contrats de location sont transférés à d'autres entités; et
- c) ...

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 139Q La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 123. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 2 Stocks

Le paragraphe 12 est modifié et le paragraphe 40G est ajouté.

Coûts de transformation

12. Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels et des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation utilisés dans le processus de production, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 40G La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 12. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 7 État des flux de trésorerie

Les paragraphes 17 et 44 sont modifiés, et le paragraphe 59 est ajouté.

Activités de financement

17. La présentation séparée des flux de trésorerie liés aux activités de financement est importante, car elle est utile à la prévision des flux de trésorerie futurs de l'entité auxquels les apporteurs de capitaux auront droit. Voici des exemples de flux de trésorerie liés aux activités de financement:
- a) ...
 - e) sorties de trésorerie effectuées par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location.

TRANSACTIONS SANS EFFET DE TRÉSORERIE

...

44. De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'elles influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entité. L'exclusion des transactions sans effet sur la trésorerie de l'état des flux de trésorerie est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant la période. Voici des exemples de transactions sans effet sur la trésorerie:
- a) l'acquisition d'actifs par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location;
 - b) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

59. La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 17 et 44. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

IAS 12 Impôts sur le résultat

Le paragraphe 20 est modifié comme suit pour les entités qui n'ont pas adopté IFRS 9 *Instruments financiers*.

Actifs comptabilisés à la juste valeur

20. Les IFRS autorisent ou imposent que certains actifs soient comptabilisés à leur juste valeur ou soient réévalués (voir par exemple IAS 16 *Immobilisations corporelles*, IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, IAS 40 *Immeubles de placement* et IFRS 16 *Contrats de location*). Dans certaines juridictions, la réévaluation ou l'ajustement d'un actif à la juste valeur affecte le bénéfice imposable (perte fiscale) de la période. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporelle. Dans d'autres juridictions, la réévaluation ou l'ajustement d'un actif n'affecte pas le bénéfice imposable de la période où a lieu la réévaluation ou l'ajustement et, en conséquence, la base fiscale de l'actif n'est pas ajustée. Toutefois, le recouvrement futur de la valeur comptable générera un flux d'avantages économiques imposables pour l'entité dont le montant différera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé. Ceci est vrai même si:
- a) ...

Le paragraphe 20 est modifié comme suit pour les entités qui ont adopté IFRS 9 *Instruments financiers*.

Actifs comptabilisés à la juste valeur

20. Les IFRS autorisent ou imposent que certains actifs soient comptabilisés à leur juste valeur ou soient réévalués (voir par exemple IAS 16 *Immobilisations corporelles*, IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, IAS 40 *Immeubles de placement*, IFRS 9 *Instruments financiers* et IFRS 16 *Contrats de location*). Dans certaines juridictions, la réévaluation ou l'ajustement d'un actif à la juste valeur affecte le bénéfice imposable (perte fiscale) de la période. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporelle. Dans d'autres juridictions, la réévaluation ou l'ajustement d'un actif n'affecte pas le bénéfice imposable de la période où a lieu la réévaluation ou l'ajustement et, en conséquence, la base fiscale de l'actif n'est pas ajustée. Toutefois, le recouvrement futur de la valeur comptable générera un flux d'avantages économiques imposables pour l'entité dont le montant différera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé. Ceci est vrai même si:
- a) ...

Le paragraphe 98G est ajouté.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 98G La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 20. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 16 Immobilisations corporelles

Les paragraphes 4 et 27 sont supprimés, les paragraphes 5, 10, 44 et 68 sont modifiés, le paragraphe 69, tel que modifié par IFRS 15, est modifié et le paragraphe 81L est ajouté.

CHAMP D'APPLICATION

...

4. [Supprimé]

5. Une entité qui recourt au modèle du coût pour les immeubles de placement conformément à IAS 40 *Immeubles de placement* utilisera le modèle du coût énoncé dans la présente norme pour les immeubles de placement détenus en propre.

COMPTABILISATION

...

10. Une entité apprécie, selon ce principe général de comptabilisation, tous les coûts de ses immobilisations corporelles au moment où ils sont engagés. Ces coûts incluent les coûts engagés initialement pour acquérir ou construire une immobilisation corporelle et les coûts engagés ultérieurement pour l'accroître, la remplacer partiellement, ou assurer son entretien. Le coût d'une immobilisation corporelle peut inclure les coûts engagés pour la location d'actifs utilisés pour construire, accroître ou remplacer partiellement une immobilisation corporelle ou pour assurer son entretien, tels que la dotation aux amortissements pour les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation.

Évaluation du coût

...

27. [Supprimé]

...

Amortissement

...

44. Une entité ventile le montant initialement comptabilisé pour une immobilisation corporelle en ses parties significatives et amortit séparément chacune de ces parties. Par exemple, il peut être approprié d'amortir séparément la cellule et les réacteurs d'un avion. De même, si une entité acquiert des immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple dans laquelle elle apparaît en tant que bailleur, il peut être indiqué d'amortir séparément les montants reflétés dans le coût de ce poste qui sont attribuables au caractère favorable ou défavorable des termes du contrat de location par rapport aux conditions du marché.

...

DÉCOMPTABILISATION

...

68. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation corporelle doit être inclus dans le résultat net lors de la décomptabilisation de l'élément (sauf si IFRS 16 *Contrats de location* impose un traitement différent en cas de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.**

...

69. La sortie d'une immobilisation corporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). La date de sortie d'une immobilisation corporelle est la date à laquelle celui qui l'obtient en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS 15. IFRS 16 s'applique aux sorties résultant d'une cession-bail.

...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 81L La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la suppression des paragraphes 4 et 27, et à la modification des paragraphes 5, 10, 44, 68 et 69. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*

Le paragraphe 16 est modifié et le paragraphe 60K est ajouté.

Éléments monétaires

16. La principale caractéristique d'un élément monétaire est qu'il confère un droit de recevoir (ou impose une obligation de livrer) un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre

d'exemple, les retraites et autres avantages du personnel qui doivent être réglés en numéraire, les provisions qui se dénouent en numéraire, les passifs locatifs et les dividendes en espèces comptabilisés en tant que passif. De même, un contrat prévoyant la réception ou la livraison d'un nombre variable d'instruments de capitaux propres de l'entité ou un montant variable d'actifs, et pour lequel la juste valeur à recevoir ou à livrer est égale à un nombre déterminé ou déterminable d'unités monétaires, est un élément monétaire. À l'inverse, la caractéristique principale d'un élément non monétaire est l'absence de tout droit de recevoir (ou de toute obligation de livrer) un nombre fixe ou déterminable d'unités monétaires. On peut citer, à titre d'exemple, les montants payés d'avance pour des biens et des services, le goodwill, les immobilisations incorporelles, les stocks, les immobilisations corporelles, les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation et les provisions qui se dénouent par la fourniture d'un actif non monétaire.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

...

- 60K La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 16. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 23 Coûts d'emprunt

Le paragraphe 6 est modifié et le paragraphe 29C est ajouté.

DÉFINITIONS

...

6. Les coûts d'emprunt peuvent inclure:
- a) ...
 - d) les intérêts afférents aux obligations locatives comptabilisés selon IFRS 16 *Contrats de location*; et
 - e) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 29C La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 6. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 32 Instruments financiers: présentation

Le paragraphe 97S est ajouté.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

...

- 97S La publication d'IFRS 16 *Contrats de location*, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes AG9 et AG10. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dans le guide d'application, les paragraphes AG9 et AG10 sont modifiés.

Actifs financiers et passifs financiers

...

- AG9 Un contrat de location crée généralement un droit pour le bailleur de recevoir, et une obligation pour le preneur d'effectuer une série de paiements semblables pour l'essentiel à ceux qu'exigerait le remboursement d'un emprunt, principal et intérêts confondus. Le bailleur comptabilise son investissement dans le montant à recevoir en vertu d'un contrat de location-financement plutôt que dans l'actif loué lui-même. En conséquence, le bailleur considère un contrat de location-financement comme un instrument financier. Selon IFRS 16, un

bailleur ne comptabilise pas son droit à recevoir des paiements en vertu d'un contrat de location simple, mais continue à comptabiliser l'actif sous-jacent lui-même plutôt que les montants à recevoir à l'avenir en vertu du contrat. En conséquence, un bailleur ne considère pas un contrat de location simple comme un instrument financier, sauf en ce qui concerne les paiements individuels échus et exigibles dus par le preneur.

- AG10 Les actifs physiques (tels que les stocks et les immobilisations corporelles), les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation et les actifs incorporels (tels que les brevets et les marques) ne sont pas des actifs financiers. Le contrôle de tels actifs physiques et incorporels fournit une opportunité de générer une entrée de trésorerie ou d'autres actifs financiers, mais il ne donne pas naissance à un droit actuel de recevoir de la trésorerie ou d'autres actifs financiers.

...

IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Le paragraphe 5 est modifié et le paragraphe 102 est ajouté.

CHAMP D'APPLICATION

...

5. Lorsqu'une autre norme traite d'un type spécifique de provision, de passif éventuel ou d'actif éventuel, l'entité applique cette norme au lieu de la présente norme. Ainsi, certains types de provisions sont traités dans les IFRS portant sur:
- a) ...
 - c) les contrats de location (voir IFRS 16 *Contrats de location*). Toutefois, la présente norme s'applique aux contrats de location qui deviennent déficitaires avant leur date de prise d'effet au sens d'IFRS 16. Elle s'applique également aux contrats de location à court terme et aux contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur qui sont comptabilisés en application du paragraphe 6 d'IFRS 16 et qui sont devenus déficitaires;
 - d) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

102. La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 5. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 38 Immobilisations incorporelles

Les paragraphes 3, 6 et 113 sont modifiés, le paragraphe 114, tel que modifié par IFRS 15, est modifié et le paragraphe 130L est ajouté.

CHAMP D'APPLICATION

...

3. Si une autre norme prescrit la comptabilisation d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entité applique cette norme au lieu de la présente norme. La présente norme ne s'applique pas, par exemple, aux éléments suivants:
- a) ...
 - c) contrats de location d'immobilisations incorporelles comptabilisés selon IFRS 16 *Contrats de location*;
 - d) ...
6. Les droits détenus par un preneur en vertu d'un accord de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits d'auteur entrent dans le champ d'application de la présente norme et sont exclus du champ d'application d'IFRS 16.

...

MISES HORS SERVICE ET SORTIES

...

113. **Le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'une immobilisation incorporelle doit être déterminé comme la différence entre le produit net de sortie, le cas échéant, et la valeur comptable de l'actif. Il doit être comptabilisé en résultat net lors de la décomptabilisation de l'actif (sauf si IFRS 16 impose par ailleurs un traitement différent dans une situation de cession-bail). Les profits ne doivent pas être classés en produits des activités ordinaires.**
114. La sortie d'une immobilisation incorporelle peut intervenir de différentes manières (par exemple par voie de vente, de conclusion d'un contrat de location-financement ou de donation). La date de sortie d'une immobilisation incorporelle est la date à laquelle celui qui l'obtient en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*. IFRS 16 s'applique aux sorties résultant d'une cession-bail.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 130L La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 3, 6, 113 et 114. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

IAS 39 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation

Le paragraphe 2 est modifié et le paragraphe 103V est ajouté pour les entités qui n'ont pas adopté IFRS 9 *Instruments financiers*. Aucune modification n'est apportée à IAS 39 pour les entités qui ont adopté IFRS 9.

CHAMP D'APPLICATION

2. **La présente norme doit être appliquée par toutes les entités à tous les types d'instruments financiers, excepté les suivants:**
- a) ...
- b) **les droits et obligations résultant de contrats de location auxquels s'applique la norme IFRS 16 *Contrats de location*. Toutefois:**
- i) **les créances résultant de contrats de location-financement (c'est-à-dire l'investissement net dans les contrats de location-financement) et les créances résultant de contrats de location simple comptabilisées par un bailleur sont soumises aux dispositions de la présente norme en matière de décomptabilisation et de dépréciation (voir paragraphes 15 à 37, 58, 59, 63 à 65 et annexe A, paragraphes AG36 à AG52 et AG84 à AG93)**
- ii) **les passifs locatifs comptabilisés par un preneur sont soumises aux dispositions de décomptabilisation énoncées au paragraphe 39 de la présente norme, et**
- iii) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

...

- 103V La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 2 et AG33. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dans le guide d'application, le paragraphe AG33 est modifié pour les entités qui n'ont pas adopté IFRS 9 *Instruments financiers*. Le guide d'application n'est pas modifié pour les entités qui ont adopté IFRS 9.

DÉRIVÉS INCORPORÉS (PARAGRAPHES 10 À 13)

...

- AG33 Voici des exemples de cas où les caractéristiques et les risques économiques d'un dérivé incorporé sont étroitement liés aux caractéristiques et aux risques économiques du contrat hôte. En pareil cas, l'entité ne comptabilise pas le dérivé incorporé séparément du contrat hôte.
- a) ...

- f) Un dérivé incorporé dans un contrat de location hôte est étroitement lié au contrat hôte si ce dérivé incorporé correspond à i) soit un indice lié à l'inflation, tel qu'un indice du niveau des loyers par rapport à l'indice des prix à la consommation (sous réserve que le contrat de location ne soit pas soumis à un effet de levier et que l'indice soit lié à l'inflation dans l'environnement économique propre à l'entité), ii) des paiements de loyers variables calculés sur la base du chiffre d'affaires correspondant ou iii) des paiements de loyers variables calculés sur la base de taux d'intérêt variables.
- g) ...

IAS 40 Immeubles de placement

Compte tenu de l'ampleur des modifications apportées à IAS 40 *Immeubles de placement*, le texte intégral de cette norme est reproduit, avec les modifications qu'il est proposé d'y apporter, à la fin de l'annexe D.

IAS 41 Agriculture

Le paragraphe 2 est modifié et le paragraphe 64 est ajouté.

CHAMP D'APPLICATION

- ...
2. La présente norme ne s'applique pas:
- a) ...
- e) aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation découlant de contrats de location de terrains liés à l'activité agricole (voir IFRS 16 *Contrats de location*).
- ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- ...
64. La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 2. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

INTERPRÉTATION IFRIC 1 *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires*

Le paragraphe «Références» est modifié.

RÉFÉRENCES

- IFRS 16 *Contrats de location*
- IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007)
- ...

Le paragraphe 2 est modifié et le paragraphe 9B est ajouté.

CHAMP D'APPLICATION

2. La présente interprétation s'applique aux variations de l'évaluation de tout passif existant relatif au démantèlement ou à la remise en état et de tout autre passif similaire qui est à la fois:
- a) comptabilisé comme faisant partie du coût d'un élément d'une immobilisation corporelle selon IAS 16 ou comme faisant partie du coût d'un actif au titre du droit d'utilisation selon IFRS 16; et
- b) ...

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- ...
- 9 B La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 2. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

INTERPRÉTATION IFRIC 12 *Accords de concession de services*

Le paragraphe «Références» est modifié.

RÉFÉRENCES

- ...
- IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*
- IFRS 16 *Contrats de location*
- ...
- ...
- ...

Le paragraphe 28F est ajouté.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

28F La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe AG8 et de l'annexe B. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Dans l'annexe A, le paragraphe AG8 est modifié.

Annexe A

CHAMP D'APPLICATION (PARAGRAPHE 5)

...

AG8 Le concessionnaire peut avoir un droit d'utiliser l'infrastructure physiquement distincte décrite au paragraphe AG7 a), ou les installations utilisées pour fournir les services accessoires non réglementés décrits au paragraphe AG7 b). Dans les deux cas, il peut exister, en substance, un contrat de location par le concédant au concessionnaire; si tel est le cas, il doit être comptabilisé selon IFRS 16.

INTERPRÉTATION SIC-29 *Accords de concession de services: informations à fournir*

Le paragraphe «Références» est modifié.

RÉFÉRENCES

- IFRS 16 *Contrats de location*
- ...
- ...

Le paragraphe 5 est modifié.

QUESTION

...

5. Certains aspects et certaines informations à fournir concernant certains accords de concession de services sont déjà traités dans les Normes internationales d'information financière existantes (par exemple, IAS 16 s'applique aux acquisitions d'immobilisations corporelles, IFRS 16 aux contrats de location d'actifs et IAS 38 aux acquisitions d'immobilisations incorporelles). Mais un accord de concession de services peut impliquer des contrats non (entièrement) exécutés qui ne sont pas traités dans les normes internationales d'information financière, sauf si les contrats sont déficitaires, auquel cas c'est IAS 37 qui s'applique. En conséquence, la présente interprétation traite des informations supplémentaires à fournir pour les accords de concession de services.

La section «Date d'entrée en vigueur» est modifiée.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

Une entité doit appliquer les amendements énoncés aux paragraphes 6e) et 6 A pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2008. Si une entité applique IFRIC 12 au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 5. Une entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

INTERPRÉTATION SIC-32 Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web

Le paragraphe «Références» est modifié.

RÉFÉRENCES

— ...

— IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*

— IFRS 16 *Contrats de location*

— ...

Le paragraphe 6, tel que modifié par IFRS 15, est modifié.

QUESTION

...

6. IAS 38 ne s'applique pas aux immobilisations incorporelles détenues par une entité en vue de la vente dans le cours ordinaire des activités (voir IAS 2 et IFRS 15) ou aux contrats de location d'immobilisations incorporelles comptabilisés selon IFRS 16. En conséquence, la présente interprétation ne s'applique pas aux frais de développement ou d'exploitation d'un site web (ou du logiciel d'un site web) qui est destiné à être vendu à une autre entité ou qui est comptabilisé selon IFRS 16.

La section «Date d'entrée en vigueur» est modifiée.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

La publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en mai 2014, a donné lieu à la modification de la section «Références» et du paragraphe 6. L'entité qui applique IFRS 15 doit appliquer ces modifications.

La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 6. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 40 Immeubles de placement

Compte tenu de l'ampleur des modifications apportées à IAS 40 *Immeubles de placement*, le texte intégral de cette norme, tel que modifié par IFRS 15, est reproduit, avec les modifications qu'il est proposé d'y apporter.

Norme comptable internationale 40

Immeubles de placement

OBJECTIF

1. L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

CHAMP D'APPLICATION

2. **La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation et à l'évaluation des immeubles de placement, et aux informations à fournir à leur sujet.**
3. [Supprimé]
4. La présente norme ne s'applique pas:
 - a) aux actifs biologiques liés à une activité agricole (voir IAS 41 *Agriculture* et IAS 16 *Immobilisations corporelles*); et
 - b) aux droits miniers et aux réserves minérales telles que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

DÉFINITIONS

5. **Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière.

Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction, ou, s'il y a lieu, le montant attribué à cet actif lors de sa comptabilisation initiale conformément aux dispositions spécifiques d'autres normes IFRS, par exemple IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions*.

La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation. (Voir IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*.)

Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment — ou partie d'un bâtiment — ou les deux) détenu (par le propriétaire, ou, en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation, par le preneur) pour en retirer des loyers ou pour réaliser une plus-value en capital ou les deux, et non pour:

- a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives; ou
- b) le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

Un bien immobilier occupé par son propriétaire est un bien immobilier détenu (par le propriétaire, ou, en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation, par le preneur) pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, ou à des fins administratives.

CLASSEMENT D'UN BIEN COMME IMMEUBLE DE PLACEMENT OU COMME BIEN IMMOBILIER OCCUPÉ PAR SON PROPRIÉTAIRE

6. [Supprimé]
7. Un immeuble de placement est détenu pour en retirer des loyers, pour réaliser une plus-value en capital ou les deux. Par conséquent, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entité. Cela distingue un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) génère des flux de trésorerie qui sont attribuables non seulement au bien immobilier, mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou de fourniture. IAS 16 s'applique aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire qui sont détenus en propre et IFRS 16 s'applique aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire qui sont détenus par le preneur en tant qu'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation.
8. Sont par exemple des immeubles de placement:
 - a) un terrain détenu pour réaliser une plus-value en capital à long terme et non pour une vente à court terme dans le cadre de l'activité ordinaire;

- b) un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée (si une entité n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de son activité ordinaire, le terrain est considéré comme étant détenu pour réaliser une plus-value en capital);
 - c) un bâtiment appartenant à l'entité (ou un actif détenu par l'entité au titre du droit d'utilisation d'un bâtiment) et donné en location dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple;
 - d) un bâtiment vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple;
 - e) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement.
9. Sont par exemple des éléments qui ne sont pas des immeubles de placement et qui, en conséquence, n'entrent pas dans le champ d'application de la présente norme:
- a) un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ou en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une telle vente (voir IAS 2 *Stocks*), par exemple un bien immobilier acquis exclusivement pour être vendu ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagé et revendu;
 - b) [supprimé]
 - c) un bien immobilier occupé par son propriétaire (voir IAS 16 et IFRS 16), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions du marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu;
 - d) [supprimé]
 - e) un bien immobilier donné en location à une autre entité dans le cadre d'un contrat de location-financement.
10. Certains biens immobiliers comprennent une partie qui est détenue pour en retirer des loyers ou réaliser une plus-value en capital et une autre partie qui est détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives. Si ces deux parties peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location-financement), l'entité les comptabilise séparément. Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, le bien immobilier est un immeuble de placement seulement si la partie détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives n'est pas significative.
11. Dans certains cas, une entité fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier qu'elle détient. Une entité traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante non significative du contrat pris dans son ensemble. C'est le cas, par exemple, lorsque le propriétaire d'un immeuble de bureaux assure des services de maintenance et de sécurité aux preneurs qui occupent l'immeuble.
12. Dans d'autres cas, les services fournis sont une composante significative. Par exemple, si une entité possède et gère un hôtel, les services fournis aux clients constituent une composante significative du contrat pris dans son ensemble. En conséquence, un hôtel géré par son propriétaire est un bien immobilier occupé par son propriétaire et non un immeuble de placement.
13. Il peut être difficile de déterminer si les services accessoires sont d'une importance telle qu'un bien ne peut être qualifié d'immeuble de placement. À titre d'exemple, il arrive parfois que le propriétaire d'un hôtel transfère certaines responsabilités à des tiers dans le cadre d'un contrat de gestion. Les termes de ces contrats varient très largement. À une extrémité du spectre, le propriétaire peut être en substance dans la situation d'un investisseur passif. À l'autre extrémité du spectre, il peut avoir simplement sous-traité certaines fonctions quotidiennes tout en conservant une exposition importante aux variations des flux de trésorerie générés par l'exploitation de l'hôtel.
14. Pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement, il faut exercer un jugement. Une entité élabore des critères qui lui permettent d'exercer ce jugement de façon permanente et cohérente en accord avec la définition donnée d'un immeuble de placement et avec les commentaires correspondants des paragraphes 7 à 13. Le paragraphe 75, point c), impose à l'entité de fournir ces critères lorsque le classement est difficile.

- 14 A L'exercice du jugement est également nécessaire pour déterminer si l'acquisition d'un immeuble de placement consiste en l'acquisition d'un actif ou d'un groupe d'actifs, ou si elle constitue un regroupement d'entreprises entrant dans le champ d'application d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. Il faut se reporter à IFRS 3 pour déterminer s'il s'agit d'un regroupement d'entreprises. En effet, les paragraphes 7 à 14 de la présente norme visent à déterminer si un bien est un bien immobilier occupé par son propriétaire ou un immeuble de placement, et non à déterminer si l'acquisition du bien constitue un regroupement d'entreprises au sens d'IFRS 3. Déterminer si une transaction particulière répond à la définition de regroupement d'entreprises selon IFRS 3 et si elle englobe un immeuble de placement au sens de la présente norme requiert l'application distincte des deux normes.
15. Dans certains cas, une entité possède un bien immobilier qui est loué à, et occupé par, sa société mère ou une autre filiale. Dans les états financiers consolidés, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement, car, du point de vue du groupe, il est occupé par son propriétaire. Mais, du point de vue de l'entité à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 5. Par conséquent, le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels.

COMPTABILISATION

16. **Un immeuble de placement détenu en propre doit être comptabilisé en tant qu'actif, si, et uniquement si:**
- a) **il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entité; et**
 - b) **le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.**
17. Une entité évalue selon ce principe de comptabilisation l'ensemble des coûts de ses immeubles de placement au moment où ils sont engagés. Ces coûts comprennent les coûts engagés initialement pour acquérir l'immeuble de placement, et les coûts engagés ultérieurement pour accroître la capacité, remplacer certains éléments ou assurer l'entretien de l'immeuble.
18. Selon le principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 16, une entité ne comptabilise pas dans la valeur comptable d'un immeuble de placement les coûts de l'entretien quotidien de cet immeuble. Ces coûts sont, en revanche, comptabilisés en résultat net lorsqu'ils sont engagés. Les coûts relatifs à l'entretien quotidien sont principalement les frais de main-d'œuvre et de consommables et peuvent inclure les coûts de pièces de rechange d'importance mineure. L'objet de ces dépenses est souvent décrit comme «réparation et maintenance» du bien immobilier.
19. Des éléments d'immeubles de placement peuvent avoir été acquis par remplacement. Par exemple, les murs intérieurs peuvent être des murs qui ont remplacé les murs originaux. Selon le principe de comptabilisation, si les critères de comptabilisation sont respectés, l'entité comptabilise dans la valeur comptable d'un immeuble de placement existant les coûts de remplacement d'une partie de celui-ci au moment où ces coûts sont engagés. La valeur comptable des éléments remplacés est décomptabilisée conformément aux dispositions de décomptabilisation de la présente norme.
- 19 A Un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation doit être comptabilisé selon IFRS 16.

ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION

20. **Un immeuble de placement détenu en propre doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.**
21. Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, les droits de mutation et autres coûts de transaction.
22. [Supprimé]
23. Le coût d'un immeuble de placement n'est pas augmenté par:
- a) les coûts de démarrage (sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'immeuble dans l'état nécessaire pour permettre son exploitation de la manière souhaitée par la direction);

- b) les pertes d'exploitation subies avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau d'occupation prévu; ou
- c) les montants anormaux au titre des matières premières, de la main-d'œuvre et des autres ressources gaspillées dans la construction ou l'aménagement de l'immeuble.
24. Si le paiement d'un immeuble de placement est différé, son coût est le prix comptant équivalent. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en frais financiers sur la durée du crédit.
25. [Supprimé]
26. [Supprimé]
27. Un ou plusieurs immeubles de placement peuvent être acquis par voie d'échange contre un ou plusieurs actifs non monétaires ou un ensemble d'actifs monétaires et non monétaires. Les explications qui suivent portent sur l'échange d'un actif non monétaire contre un autre, mais elles s'appliquent aussi à tous les échanges décrits dans la phrase précédente. Le coût d'un tel immeuble de placement est évalué à la juste valeur sauf a) si l'opération d'échange est dépourvue de substance commerciale ou b) s'il n'est pas possible d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu et de l'actif cédé. L'actif acquis est évalué de cette manière même si l'entité ne peut pas immédiatement décomptabiliser l'actif cédé. Si l'actif acquis n'est pas évalué à la juste valeur, son coût est évalué à la valeur comptable de l'actif cédé.
28. Une entité détermine si une opération d'échange présente une substance commerciale en considérant dans quelle mesure il faut s'attendre à un changement de ses flux de trésorerie futurs du fait de cette opération. Une opération d'échange a une substance commerciale si:
- a) le profil (risque, calendrier et montant) des flux de trésorerie de l'actif reçu diffère du profil des flux de trésorerie de l'actif transféré; ou
- b) la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités de l'entité affectée par l'opération change du fait de l'échange; et
- c) la différence en a) ou en b) est significative par rapport à la juste valeur des actifs échangés.
- Pour déterminer si une opération d'échange a une substance commerciale, la valeur spécifique à l'entité de la partie des activités de l'entité affectée par l'opération doit rendre compte des flux de trésorerie après impôt. Le résultat de ces analyses peut être évident sans qu'une entité ait à effectuer des calculs détaillés.
29. La juste valeur d'un actif peut être évaluée de façon fiable si a) la variabilité de l'intervalle des justes valeurs raisonnables n'est pas importante pour cet actif ou si b) les probabilités des différentes estimations dans l'intervalle peuvent être raisonnablement appréciées et utilisées pour évaluer la juste valeur. Si l'entité est en mesure d'évaluer de manière fiable la juste valeur de l'actif reçu ou de l'actif cédé, la juste valeur de l'actif cédé est alors utilisée pour évaluer le coût, sauf si la juste valeur de l'actif reçu est plus clairement évidente.
- 29 A Un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation doit être évalué initialement à son coût selon IFRS 16.

ÉVALUATION APRÈS COMPTABILISATION

Méthode comptable

30. **Sous réserve de l'exception prévue au paragraphe 32 A, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 33 à 55, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 56, et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.**
31. IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* dispose que l'on ne doit procéder à un changement délibéré de méthode comptable que si ce changement permet de produire des états financiers qui

fournissent des informations fiables et plus pertinentes concernant les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.

32. La présente norme impose à toutes les entités d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but soit de son évaluation (si l'entité utilise le modèle de la juste valeur) soit de la présentation d'informations (si elle utilise le modèle du coût). Les entités sont encouragées, mais sans obligation, à évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant possédant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

32 A L'entité peut choisir:

- a) **pour tous les immeubles de placement auxquels sont adossés des passifs qui fournissent un rendement directement lié à la juste valeur d'actifs spécifiés — y compris ces immeubles de placement — ou au rendement obtenu de ces actifs, soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût;**
- b) **pour tous les autres immeubles de placement, soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût, indépendamment du choix fait en a).**

- 32B Certains assureurs et autres entités exploitent un fonds immobilier interne qui émet des parts fictives, certaines d'entre elles étant détenues par des investisseurs dans des contrats liés, d'autres parts étant détenues par l'entité. Le paragraphe 32 A ne permet pas à une entité d'évaluer le bien immobilier détenu par le fonds en partie au coût, et en partie à la juste valeur.

- 32C Si une entité choisit des modèles différents pour les deux catégories décrites au paragraphe 32 A, les ventes d'immeubles de placement entre des portefeuilles d'actifs évalués en utilisant des modèles différents doivent être comptabilisées à la juste valeur et la variation cumulée de la juste valeur doit être comptabilisée en résultat net. En conséquence, si un immeuble de placement d'un portefeuille utilisant le modèle de la juste valeur est vendu pour être transféré à un portefeuille utilisant le modèle du coût, la juste valeur de l'immeuble à la date de la vente devient son coût présumé.

Modèle de la juste valeur

33. **Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle de la juste valeur doit évaluer tous ses immeubles de placement à leur juste valeur, sauf dans les cas décrits au paragraphe 53.**

34. [Supprimé]

35. **Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être comptabilisé en résultat net dans la période au cours de laquelle il se produit.**

- 36–39. [Supprimés]

40. Lorsqu'elle évalue la juste valeur d'un immeuble de placement conformément à IFRS 13, l'entité doit s'assurer que cette valeur rend compte, entre autres choses, du revenu locatif des contrats de location en cours et d'autres hypothèses que les intervenants du marché utiliseraient pour fixer le prix de l'immeuble dans les conditions actuelles du marché.

- 40 A Lorsqu'un preneur évalue selon le modèle de la juste valeur un immeuble de placement qu'il détient en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation, c'est la juste valeur de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation, et non celle du bien immobilier sous-jacent, qu'il doit utiliser.

41. C'est IFRS 16 qui précise la base de comptabilisation initiale du coût d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation. Dans le cas où l'entité choisit le modèle de la juste valeur, le paragraphe 33 impose que l'immeuble de placement détenu par le preneur en tant qu'actif

comptabilisé au titre du droit d'utilisation fasse l'objet, si nécessaire, d'une réévaluation à la juste valeur. Si les paiements de loyers sont aux prix du marché, cette juste valeur, nette de tous les paiements de loyers attendus (y compris ceux qui se rapportent à des passifs locatifs comptabilisés), devrait, à l'acquisition, être égale à zéro. Donc, le fait de réévaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation pour le porter de son coût déterminé conformément à IFRS 16 à sa juste valeur déterminée conformément au paragraphe 33 (en tenant compte des dispositions du paragraphe 50) ne devrait pas donner lieu à un profit initial ou à une perte initiale, sauf si la juste valeur est évaluée à des dates différentes. Cela pourrait se produire lorsque l'entité opte pour le modèle de la juste valeur après comptabilisation initiale.

42–47. [Supprimés]

48. Dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsque l'entité fait l'acquisition d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement après un changement d'utilisation), que la variabilité de l'intervalle des justes valeurs raisonnables est si grande et que les probabilités des différents résultats sont si difficiles à évaluer que l'utilité d'une mesure unique de la juste valeur est remise en cause. Cela peut indiquer que la juste valeur du bien ne pourra pas être évaluée de façon fiable et continue (voir paragraphe 53).

49. [Supprimé]

50. Dans la détermination de la valeur comptable d'un immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur, une entité ne comptabilise pas deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou passifs distincts. Par exemple:

- a) des équipements tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont généralement inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement plutôt que comptabilisés séparément en tant qu'immobilisations corporelles;
- b) si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le revenu locatif se rapporte au bureau meublé. Lorsque le mobilier est inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement, l'entité ne comptabilise pas ce mobilier comme un actif distinct;
- c) la juste valeur d'un immeuble de placement exclut les revenus d'un contrat de location simple payés d'avance ou à payer, car l'entité les comptabilise comme un passif ou un actif distinct;
- d) la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation rend compte des flux de trésorerie attendus (y compris les paiements de loyers variables dont on s'attend à ce qu'ils deviennent exigibles). Par conséquent, si une évaluation obtenue pour un immeuble est nette de tous les paiements attendus, il faudra réintégrer le montant de tout passif locatif comptabilisé de manière à obtenir la valeur comptable de l'immeuble de placement en utilisant le modèle de la juste valeur.

51. [Supprimé]

52. Dans certains cas, l'entité s'attend à ce que la valeur actualisée de ses paiements relatifs à un immeuble de placement (autres que les paiements relatifs à des passifs comptabilisés) excède la valeur actualisée des encaissements correspondants. L'entité applique IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si elle comptabilise un passif et, le cas échéant, comment elle l'évalue.

Incapacité à évaluer de façon fiable la juste valeur

53. **Il existe une présomption réfragable selon laquelle une entité est capable d'évaluer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cependant, dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsqu'une entité fait l'acquisition d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement après un changement d'utilisation), qu'il n'est pas possible d'évaluer la juste valeur de l'immeuble de placement de façon fiable et continue. Cela se**

produit si, et seulement si, le marché pour des immeubles comparables est inactif (par exemple, il y a peu de transactions récentes, les cours ne sont pas actuels, ou les prix de transaction observés indiquent que le vendeur a été forcé de vendre) et que l'on ne dispose pas d'autres évaluations fiables de la juste valeur (par exemple sur la base de projections actualisées des flux de trésorerie). Si l'entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction ne peut pas être évaluée de manière fiable, mais prévoit qu'elle pourra l'être lorsque la construction sera terminée, l'entité doit évaluer l'immeuble au coût jusqu'à ce que sa juste valeur puisse être évaluée de façon fiable ou jusqu'à ce que la construction soit terminée (selon ce qui se produira en premier). Si l'entité établit que la juste valeur d'un immeuble de placement (autre qu'un immeuble de placement en cours de construction) ne peut pas être évaluée de façon fiable et continue, elle doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le modèle du coût décrit dans IAS 16 s'il s'agit d'un immeuble de placement détenu en propre, ou selon IFRS 16 s'il s'agit d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement doit être présumée égale à zéro. L'entité doit continuer à appliquer IAS 16 ou IFRS 16 jusqu'à la sortie de l'immeuble de placement.

- 53 A Lorsque'une entité devient capable d'évaluer de façon fiable la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction précédemment évalué au coût, elle doit évaluer cet immeuble à sa juste valeur. Lorsque la construction de cet immeuble est terminée, on présume que la juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Si tel n'est pas le cas, conformément au paragraphe 53, l'immeuble doit être comptabilisé en utilisant le modèle du coût selon IAS 16 s'il s'agit d'un actif détenu en propre, ou selon IFRS 16 s'il s'agit d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation.
- 53B La présomption selon laquelle la juste valeur d'un immeuble de placement en cours de construction peut être évaluée de façon fiable est réfragable uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entité qui a évalué un immeuble de placement en cours de construction à la juste valeur ne peut pas conclure que la juste valeur de l'immeuble de placement terminé ne peut pas être évaluée de façon fiable.
54. Dans les cas exceptionnels où l'entité est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe 53, d'évaluer un immeuble de placement en utilisant le modèle du coût selon IAS 16 ou selon IFRS 16, elle évalue tous ses autres immeubles de placement à la juste valeur, y compris les immeubles de placement en cours de construction. Dans ces cas, même si l'entité peut utiliser le modèle du coût pour un immeuble de placement donné, elle doit continuer à comptabiliser chacun des autres immeubles selon le modèle de la juste valeur.
55. Si auparavant l'entité évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie (ou jusqu'à ce que le bien immobilier devienne un bien occupé par son propriétaire ou jusqu'à ce que l'entité commence à aménager le bien en vue de sa vente ultérieure dans le cadre de l'activité ordinaire) même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles.

Modèle du coût

56. Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer un immeuble de placement:
- selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* s'il satisfait aux critères pour être classé comme étant détenu en vue de la vente (ou est inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme étant détenu en vue de la vente);
 - selon IFRS 16 s'il est détenu par un preneur en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation et qu'il n'est pas détenu en vue de la vente selon IFRS 5; et
 - conformément aux dispositions d'IAS 16 relatives au modèle du coût dans tous les autres cas.

TRANSFERTS

57. Des transferts vers ou hors de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués si, et seulement si, il y a un changement d'utilisation mis en évidence par:
- un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie biens immobiliers occupés par leur propriétaire;

- b) **un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie stocks;**
 - c) **une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie biens immobiliers occupés par leur propriétaire vers la catégorie immeubles de placement; ou**
 - d) **le commencement d'un contrat de location simple au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement.**
 - e) [supprimé]
58. Le paragraphe 57, point b), impose à une entité de transférer un bien immobilier de la catégorie immeubles de placement à la catégorie stocks si, et uniquement si, il y a changement d'utilisation mis en évidence par un commencement d'aménagement en vue de la vente. Lorsqu'une entité décide de vendre un immeuble de placement sans procéder à aucun aménagement, elle continue à le comptabiliser comme un immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) et ne le traite pas en tant que stocks. De même, si une entité commence à réaménager un immeuble de placement existant pour être utilisé de nouveau en tant qu'immeuble de placement, celui-ci reste un immeuble de placement et n'est pas reclassé en tant que bien immobilier occupé par son propriétaire durant les travaux de réaménagement.
59. Les paragraphes 60 à 65 s'appliquent aux questions de comptabilisation et d'évaluation qui se posent lorsqu'une entité utilise le modèle de la juste valeur pour un immeuble de placement. Lorsqu'elle utilise le modèle du coût, les transferts entre les catégories immeubles de placement, bien immobiliers occupés par leur propriétaire et stocks ne changent pas la valeur comptable du bien immobilier transféré et ne changent pas le coût de ce bien immobilier pour son évaluation ou les informations à fournir.
60. **Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie biens immobiliers occupés par leur propriétaire ou la catégorie stocks, le coût présumé du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IAS 16, IFRS 16 ou IAS 2 doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.**
61. **Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entité doit appliquer IAS 16 s'il s'agit d'un bien immobilier détenu en propre, ou IFRS 16 s'il s'agit d'un bien immobilier détenu par un preneur en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation, jusqu'à la date du changement d'utilisation. L'entité doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IAS 16 ou IFRS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16.**
62. Jusqu'à la date à laquelle un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, l'entité amortit le bien immobilier (ou l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation) et comptabilise toute perte de valeur qui est survenue. L'entité doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IAS 16 ou IFRS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16. En d'autres termes:
- a) toute diminution de la valeur comptable du bien qui en résulte est comptabilisée en résultat net. Cependant, dans la mesure où un montant est enregistré dans l'écart de réévaluation au titre dudit actif, la diminution est comptabilisée dans les autres éléments du résultat global et réduit l'écart de réévaluation dans les capitaux propres;
 - b) toute augmentation de la valeur comptable en résultant est traitée comme suit:
 - i) dans la mesure où l'augmentation annule une perte de valeur antérieure pour cet actif, elle est comptabilisée en résultat net. Le montant comptabilisé en résultat net n'excède pas le montant nécessaire pour ramener la valeur comptable à la valeur comptable (diminuée des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée;
 - ii) tout solde de l'augmentation est comptabilisé dans les autres éléments du résultat global et augmente l'écart de réévaluation dans les capitaux propres. Lors de la sortie ultérieure de l'immeuble de placement, l'écart de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré en résultats non distribués. Le transfert de la rubrique écart de réévaluation à la rubrique résultats non distribués ne s'effectue pas par le biais du résultat net.

63. **Pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie des immeubles de placement qui seront comptabilisés à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée en résultat net.**
64. Le traitement des transferts de la catégorie stocks à la catégorie immeubles de placement qui seront comptabilisés à la juste valeur est cohérent avec le traitement des ventes de stocks.
65. **Lorsqu'une entité achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée en résultat net.**

SORTIES

66. **Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est arrêtée de manière permanente et qu'aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie.**
67. La sortie d'un immeuble de placement peut résulter d'une vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. La date de sortie d'un immeuble de placement vendu est la date à laquelle celui qui l'obtient acquiert le contrôle conformément aux dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS 15. IFRS 16 s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement ou d'une cession-bail.
68. Si, conformément au principe de comptabilisation énoncé au paragraphe 16, une entité comptabilise, dans la valeur comptable d'un actif, le coût du remplacement d'une partie d'un immeuble de placement, elle décomptabilise la valeur comptable de la partie remplacée. Pour un immeuble de placement comptabilisé selon le modèle du coût, une partie remplacée peut être une partie qui n'a pas été amortie séparément. S'il n'est pas possible pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce qu'était le coût de la partie remplacée au moment de son acquisition ou de sa construction. Dans le modèle de la juste valeur, la juste valeur de l'immeuble de placement peut déjà rendre compte du fait que la partie qui doit être remplacée a perdu sa valeur. Dans d'autres cas, il peut être difficile de discerner à quel point la juste valeur doit être réduite pour la partie qui est remplacée. Lorsqu'il n'est pas possible de réduire la juste valeur pour la partie qui est remplacée, une solution alternative consiste à inclure le coût du remplacement dans la valeur comptable de l'actif, puis à réestimer la juste valeur, comme ce serait le cas pour des additions d'éléments n'impliquant pas de remplacement.
69. **Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminés comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en résultat net (sauf disposition contraire d'IFRS 16 en cas de cession-bail) dans la période où intervient la mise hors service ou la sortie de l'actif.**
70. Le montant de contrepartie à inclure dans le profit ou la perte résultant de la décomptabilisation d'un immeuble de placement est déterminé conformément aux dispositions relatives à la détermination du prix de transaction contenues dans les paragraphes 47 à 72 d'IFRS 15. Les variations ultérieures du montant estimé de contrepartie qui est inclus dans le profit ou la perte doivent être comptabilisées conformément aux dispositions relatives à la modification du prix de transaction contenues dans IFRS 15
71. Une entité applique IAS 37 ou d'autres normes, selon le cas, à tous les passifs qu'elle conserve après la sortie d'un immeuble de placement.
72. **Les indemnisations reçues de tiers relatives à des immeubles de placement dépréciés, perdus ou abandonnés doivent être comptabilisées en résultat net lorsqu'elles deviennent exigibles.**
73. Les dépréciations ou pertes d'immeubles de placement, les demandes de règlement ou le paiement d'indemnités liés provenant de tiers, et tout achat ou construction ultérieurs d'actifs de remplacement sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés comme suit:
- a) les dépréciations d'immeubles de placement sont comptabilisées selon IAS 36;

- b) les mises hors service ou les sorties d'immeubles de placement sont comptabilisées conformément aux paragraphes 66 à 71 de la présente norme;
- c) les indemnités provenant de tiers pour un immeuble de placement qui a été déprécié, perdu ou abandonné sont comptabilisées en résultat net lorsqu'elles deviennent exigibles; et
- d) le coût des actifs réparés, achetés ou construits en remplacement est déterminé conformément aux paragraphes 20 à 29 de la présente norme.

INFORMATIONS À FOURNIR

Modèle de la juste valeur et modèle du coût

- 74. Les informations à fournir ci-après s'appliquent en plus des informations à fournir selon IFRS 16. Selon IFRS 16, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations relatives aux bailleurs pour les contrats de location qu'il a conclus. Le preneur qui détient un immeuble de placement en tant qu'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation fournit les informations exigées des preneurs par IFRS 16 et les informations exigées des bailleurs par IFRS 16 pour tous les contrats de location simple qu'il a conclus.
- 75. **Une entité doit fournir les informations suivantes:**
 - a) **si elle applique le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût;**
 - b) [supprimé]
 - c) **lorsque le classement est difficile (voir paragraphe 14), les critères qu'elle utilise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire;**
 - d) [supprimé]
 - e) **dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation. S'il n'y a pas eu une telle évaluation, ce fait doit être indiqué;**
 - f) **les montants comptabilisés en résultat net au titre:**
 - i) **des produits locatifs des immeubles de placement;**
 - ii) **des charges d'exploitation directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de la période;**
 - iii) **des charges d'exploitation directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré de produits locatifs au cours de la période; et**
 - iv) **de la variation cumulée de la juste valeur comptabilisée en résultat net sur la vente d'un immeuble de placement qui est transféré d'un portefeuille d'actifs utilisant le modèle du coût à un portefeuille utilisant le modèle de la juste valeur (voir paragraphe 32C);**
 - g) **l'existence de restrictions (et le montant de ces restrictions) à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits de leur location et le produit de leur cession;**
 - h) **les obligations contractuelles d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.**

Modèle de la juste valeur

76. Outre les informations imposées par le paragraphe 75, une entité qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 33 à 55 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période montrant les informations suivantes:
- a) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées dans la valeur comptable d'un actif;
 - b) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entreprises;
 - c) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;
 - d) les profits ou pertes nets résultant d'ajustements de la juste valeur;
 - e) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant l'information financière;
 - f) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et
 - g) les autres variations.
77. Lorsqu'une évaluation obtenue pour un immeuble de placement fait l'objet d'ajustements significatifs en vue des états financiers, par exemple pour éviter de compter deux fois des actifs ou passifs qui sont comptabilisés en tant qu'actifs et passifs séparés comme décrit au paragraphe 50, l'entité doit fournir un rapprochement entre l'évaluation obtenue et l'évaluation après ajustement intégrée aux états financiers, présentant séparément le montant global de tous les passifs locatifs comptabilisés qui ont été ajoutés a posteriori et tous les autres ajustements significatifs.
78. Dans les cas exceptionnels visés au paragraphe 53, lorsqu'une entité évalue un immeuble de placement en utilisant le modèle du coût décrit dans IAS 16 ou selon IFRS 16, le rapprochement imposé par le paragraphe 76 doit indiquer les montants relatifs à cet immeuble de placement séparément des montants relatifs aux autres immeubles de placement. L'entité doit en outre fournir les informations suivantes:
- a) une description de l'immeuble de placement;
 - b) une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable;
 - c) si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe; et
 - d) lors de la sortie d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur:
 - i) le fait que l'entité s'est séparée d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur;
 - ii) la valeur comptable de l'immeuble de placement au moment de sa vente; et
 - iii) le montant du profit ou de la perte comptabilisé(e).

Modèle du coût

79. Outre les informations imposées par le paragraphe 75, une entité appliquant le modèle du coût visé au paragraphe 56 doit indiquer:
- a) les modes d'amortissement utilisés;
 - b) les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;

- c) la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin de période;
- d) un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de la période, montrant:
 - i) les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures comptabilisées en tant qu'actif;
 - ii) les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entreprises;
 - iii) les actifs classés comme détenus en vue de la vente ou inclus dans un groupe destiné à être cédé classé comme détenu en vue de la vente selon IFRS 5 et autres sorties;
 - iv) les amortissements;
 - v) le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de la période selon IAS 36;
 - vi) les écarts de change nets provenant de la conversion des états financiers dans une autre monnaie de présentation et de la conversion d'une activité étrangère dans la monnaie de présentation de l'entité présentant l'information financière;
 - vii) les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et
 - viii) les autres changements.
- e) la juste valeur des immeubles de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 53, où une entité ne peut évaluer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir:
 - i) une description de l'immeuble de placement;
 - ii) une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable; et
 - iii) si possible, l'intervalle d'estimations à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

Modèle de la juste valeur

80. Une entité qui a précédemment appliqué IAS 40 (2000) et qui choisit pour la première fois de classer et de comptabiliser comme immeubles de placement une partie ou la totalité de ses droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre d'un contrat de location simple et répondant aux critères d'un immeuble de placement, doit comptabiliser l'effet de ce choix comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués pour la période pendant laquelle le choix est fait pour la première fois. En outre:
- a) si l'entité a préalablement indiqué au public (dans des états financiers ou ailleurs) la juste valeur de ces droits sur des biens immobiliers pour des périodes antérieures (évaluée sur une base qui satisfait à la définition de la juste valeur donnée dans IFRS 13), l'entité est encouragée, mais nullement tenue:
 - i) d'ajuster le solde d'ouverture des résultats non distribués pour la première période présentée pour laquelle cette juste valeur a été communiquée au public; et
 - ii) de retraiter l'information comparative de ces périodes; et
 - b) si l'entité n'a pas préalablement communiqué au public les informations décrites au point a), elle ne doit pas retraiter les informations comparatives et doit indiquer ce fait.
81. La présente norme impose un traitement différent de celui qui est imposé par IAS 8. IAS 8 impose le retraitement d'informations comparatives, sauf si ce retraitement est impraticable.
82. Lorsqu'une entité applique la présente norme pour la première fois, l'ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués inclut le reclassement de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

Modèle du coût

83. IAS 8 s'applique à tout changement de méthodes comptables qui est effectué lorsqu'une entité applique pour la première fois la présente norme et choisit d'utiliser le modèle du coût. L'incidence du changement de méthodes comptables inclut le reclassement de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.
84. **Les dispositions des paragraphes 27 à 29 relatives à l'évaluation initiale d'un immeuble de placement acquis en échange d'actifs ne doivent être appliquées de manière prospective qu'aux transactions futures.**

Regroupements d'entreprises

- 84 A **La publication des Améliorations annuelles — Cycle 2011-2013, en décembre 2013, a donné lieu à l'ajout du paragraphe 14 A et d'un titre précédant le paragraphe 6. Les entités doivent appliquer cette modification de manière prospective aux acquisitions d'immeubles de placement à compter du début de la période au cours de laquelle elles en font l'adoption. Par conséquent, les acquisitions d'immeubles de placement comptabilisées au cours de périodes antérieures ne doivent pas être ajustées. Cependant, les entités peuvent choisir d'appliquer la modification à des acquisitions d'immeubles de placement réalisées avant le début du premier exercice ouvert à compter de la date d'entrée en vigueur si et seulement si elles disposent des informations dont elles ont besoin pour appliquer la modification à ces transactions passées.**

IFRS 16

- 84B **Les entités qui appliquent pour la première fois IFRS 16 et les modifications corrélatives apportées à la présente norme doivent appliquer les dispositions transitoires énoncées à l'annexe C d'IFRS 16 à leurs immeubles de placement détenus en tant qu'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation.**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

85. Les entités doivent appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente norme à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2005, elle doit l'indiquer.
- 85 A La publication d'IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007) a modifié la terminologie utilisée dans les IFRS. Elle a également modifié le paragraphe 62. Les entités doivent appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Si une entité applique IAS 1 (révisée en 2007) à une période antérieure, elle doit appliquer les modifications à cette période.
- 85B La publication d'*Améliorations des IFRS*, en mai 2008, a donné lieu à la modification des paragraphes 8, 9, 48, 53, 54 et 57, à la suppression du paragraphe 22 et à l'ajout des paragraphes 53 A et 53B. Les entités doivent appliquer ces modifications de manière prospective pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Les entités sont autorisées à appliquer les modifications aux immeubles de placement en cours de construction à compter de n'importe quelle date antérieure au 1^{er} janvier 2009, à condition que les justes valeurs des immeubles de placement en cours de construction aient été évaluées à ces dates. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer et appliquer en même temps les modifications des paragraphes 5 et 81E d'IAS 16 *Immobilisations corporelles*.
- 85C La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification de la définition de la juste valeur au paragraphe 5, des paragraphes 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78 à 80 et 85B, ainsi qu'à la suppression des paragraphes 36 à 39, 42 à 47, 49, 51 et 75, point d). Les entités qui appliquent IFRS 13 doivent appliquer ces modifications.
- 85D La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2011-2013*, en décembre 2013, a donné lieu à l'ajout de titres avant le paragraphe 6 et après le paragraphe 84, ainsi qu'à l'ajout des paragraphes 14 A et 84 A. Les entités doivent appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2014. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique ces modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 85E La publication d'IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*, en mai 2014, a donné lieu à la modification des paragraphes 3, point b), 9, 67 et 70. Les entités qui appliquent IFRS 15 doivent appliquer ces modifications.

85F La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du champ d'application d'IAS 40 en élargissant la définition d'un immeuble de placement pour qu'elle englobe à la fois les immeubles de placement détenus en propre et ceux détenus par un preneur en tant qu'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation. La publication d'IFRS 16 a également donné lieu à la modification des paragraphes 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53 A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 et 78, à l'ajout des paragraphes 19 A, 29 A et 40 A ainsi que du paragraphe 84B et du titre qui le précède, et à la suppression des paragraphes 3, 6, 25, 26 et 34. Les entités qui appliquent IFRS 16 doivent appliquer ces modifications.

RETRAIT D'IAS 40 (2000)

86. La présente norme annule et remplace IAS 40 *Immeubles de placement* (publiée en 2000).
