

Janvier 2016

Norme internationale d'information financière

IFRS 16 Contrats de location

Norme internationale d'information financière 16

Contrats de location

[Remarque : Cette traduction française correspond au texte utilisé pour l'adoption officielle et n'inclut pas les textes supplémentaires comme les bases des conclusions ou les exemples d'application.]

[Des modifications ont été apportées à la traduction française des passages reproduits pour en assurer la fidélité, pour prendre en compte les décisions récentes concernant la terminologie ou à des fins d'uniformité. Ces modifications, surlignées en gris, ne font pas partie intégrante des modifications adoptées par l'IASB.]

IFRS 16 *Leases* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The French translation of IFRS 16 *Leases* has been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

[Note: This French translation corresponds to the text used for the adoption of IFRSs into law, and does not include the accompanying material such as the Bases for Conclusions and Illustrative Examples.]

Norme internationale d'information financière 16

Contrats de location

[Remarque : Cette traduction française correspond au texte utilisé pour l'adoption officielle et n'inclut pas les textes supplémentaires comme les bases des conclusions ou les exemples d'application.]

[Des modifications ont été apportées à la traduction française des passages reproduits pour en assurer la fidélité, pour prendre en compte les décisions récentes concernant la terminologie ou à des fins d'uniformité. Ces modifications, surlignées en gris, ne font pas partie intégrante des modifications adoptées par l'IASB.]

IFRS 16 *Contrats de location* est publiée par l'International Accounting Standards Board (IASB).

Avis de non-responsabilité : l'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB et/ou de l'IFRS Foundation.

© 2016 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749
Messagerie électronique : publications@ifrs.org Site Web : www.ifrs.org

La présente traduction française d'IFRS 16 *Leases* a été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IFRS Foundation / le logo IASB / « Hexagon Device », « IFRS Foundation », « eIFRS », « IASB », « IFRS for SMEs », « IAS », « IASs », « IFRIC », « IFRS », « IFRSs », « SIC », « International Accounting Standards » et « International Financial Reporting Standards » sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

Des renseignements supplémentaires concernant les marques déposées, notamment sur les pays où elles sont enregistrées ou font l'objet d'une demande de licence, sont disponibles auprès du concédant de licence.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé à l'adresse indiquée ci-dessus.

[Remarque : Cette traduction française correspond au texte utilisé pour l'adoption officielle et n'inclut pas les textes supplémentaires comme les bases des conclusions ou les exemples d'application.]

SOMMAIRE

	<i>paragraphe</i>
NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 16	
CONTRATS DE LOCATION	
OBJECTIF	1
CHAMP D'APPLICATION	3
EXEMPTIONS RELATIVES À LA COMPTABILISATION	5
IDENTIFICATION D'UN CONTRAT DE LOCATION	9
Séparation des composantes d'un contrat	12
Preneur	13
Bailleur	17
DURÉE DU CONTRAT DE LOCATION	18
PRENEUR	22
Comptabilisation	22
Évaluation	22
Évaluation initiale	23
Évaluation ultérieure	29
Présentation	47
Informations à fournir	51
BAILLEUR	61
Classement des contrats de location	61
Contrats de location-financement	67
Comptabilisation et évaluation	67
Contrats de location simple	81
Comptabilisation et évaluation	81
Présentation	88
Informations à fournir	89
Contrats de location-financement	93
Contrats de location simple	95
TRANSACTIONS DE CESSION-BAIL	98
Question de savoir si la cession constitue une vente	99
La cession du bien constitue une vente	100
La cession du bien ne constitue pas une vente	103
ANNEXES	
A Définitions	
B Guide d'application	
C Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	
D Modifications d'autres normes	

La Norme internationale d'information financière 16 *Contrats de location* (IFRS 16) se compose des paragraphes 1 à 103 et des annexes A à D. Tous les paragraphes ont la même autorité. Les paragraphes en **caractères gras** exposent les principes fondamentaux. Les termes définis en annexe A sont écrits en *italique* la première fois qu'ils figurent dans la norme. D'autres termes sont définis dans le Glossaire des Normes internationales d'information financière. La norme est à lire dans le contexte de son objectif et de sa base des conclusions, ainsi que de la Préface des Normes internationales d'information financière et du Cadre conceptuel de l'information financière. Des principes sur lesquels fonder le choix et l'application de méthodes comptables en l'absence d'indications explicites se trouvent dans IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Norme internationale d'information financière 16

Contrats de location

Objectif

- 1 La présente norme établit des principes concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des *contrats de location*, ainsi que les informations à fournir à leur sujet. Elle a pour objectif que les *preneurs* et les *bailleurs* fournissent des informations pertinentes qui donnent une image fidèle des opérations relatives à ces contrats, de manière à ce que les utilisateurs des états financiers disposent d'une base pour apprécier l'incidence des contrats de location sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.
- 2 Dans son application de la présente norme, l'entité doit 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 au titre de droits d'utilisation* que constituent les *contrats de sous-location*, sauf :
 - (a) les contrats portant sur la prospection ou l'exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel ou d'autres ressources non renouvelables similaires ;
 - (b) les contrats conclus par un preneur pour la location d'actifs biologiques qui entrent dans le champ d'application d'IAS 41 *Agriculture* ;
 - (c) les accords de concession de services qui entrent dans le champ d'application d'IFRIC 12 *Accords de concession de services* ;
 - (d) les 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) les 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 de reproduction.
- 4 Le preneur peut appliquer la présente norme aux contrats de location d'immobilisations incorporelles autres que ceux décrits au paragraphe 3(e), mais il n'est pas tenu de le faire.

Exemptions relatives à la comptabilisation (paragraphe 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 le *bien sous-jacent* est de faible valeur (selon les explications des 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 le bien 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 du bien 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 ;
 - (b) la durée du contrat de location change (par exemple, par suite de l'exercice par le preneur d'une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location).

- 8 Le choix visant les contrats de location à court terme se fait par catégorie de biens sous-jacents. Une catégorie de biens sous-jacents est un regroupement de biens sous-jacents de nature similaire, utilisés de manière similaire dans les activités d'une entité. Le choix visant les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur peut être exercé contrat par contrat.

Identification d'un contrat de location (paragraphe B9 à B33)

- 9 **À la date de passation 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 bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie. Des indications sur la manière d'apprécier si un contrat est ou contient un contrat de location se trouvent aux paragraphes B9 à B31.**
- 10 Le « temps » pour lequel le droit est conféré peut être exprimé en termes de volume d'utilisation du bien déterminé (par exemple, en unités d'œuvre qu'une pièce de 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

- 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 locatives sur la base de leur prix distinct relatif et du prix distinct de l'ensemble des composantes non locatives.
- 14 Le prix distinct relatif des composantes locatives et non locatives doit être déterminé en fonction du prix que le bailleur ou un autre fournisseur similaire demanderait à une entité pour la composante, ou une composante similaire, prise séparément. Si le prix distinct ne peut être observé directement, le preneur doit estimer ce prix, en maximisant l'utilisation d'informations observables.
- 15 Par mesure de simplification, le choix est offert au preneur de ne pas séparer les composantes locatives des composantes non locatives, mais plutôt de comptabiliser chaque composante locative et les composantes non locatives qui s'y rattachent comme une seule composante, de nature locative. Ce choix doit être exercé par catégorie de biens 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 (paragraphe B34 à B41)

- 18 L'entité doit déterminer la durée du contrat de location comme étant le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable, auquel s'ajoutent les intervalles visés par :
- (a) toute option de prolongation 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 prolongation 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 faisant que le preneur a un avantage économique à exercer l'option de prolongation ou à ne pas exercer l'option de résiliation, comme l'expliquent les paragraphes B37 à B40.
- 20 Le preneur doit réapprécier s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation 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 qui satisfait aux deux conditions suivantes :
- (a) il dépend de la volonté du preneur ;
 - (b) il 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 (voir le paragraphe B41).
- 21 L'entité doit modifier la durée du contrat de location si le temps pour lequel le contrat de location est 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 incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ;
 - (b) le preneur n'exerce pas une option qu'il avait incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ;
 - (c) il survient un événement qui oblige contractuellement le preneur à exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ;
 - (d) il survient un événement qui interdit contractuellement au preneur d'exercer une option qu'il avait incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location.

Preneur

Comptabilisation

- 22 **À la date de début, le preneur doit comptabiliser un actif au titre du droit d'utilisation et une obligation locative.**

Évaluation

Évaluation initiale

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

- 23 **À la date de début, le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation au coût.**
- 24 Le coût de l'actif au titre du droit d'utilisation doit comprendre :
- (a) le montant initial de l'obligation locative, évalué comme il est indiqué au paragraphe 26 ;
 - (b) le cas échéant, les paiements de loyers versés à la date de début 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 pour le démantèlement et l'enlèvement du bien sous-jacent ainsi que la restauration du lieu ou pour la remise du bien sous-jacent dans l'état exigé par les termes et conditions du contrat de location, à moins que ces coûts ne soient engagés pour produire des stocks. Le preneur contracte l'obligation afférente à ces coûts soit à la date de début, soit par suite de l'utilisation du bien sous-jacent pendant une durée donnée.
- 25 Le preneur doit incorporer les coûts décrits au paragraphe 24(d) à celui de l'actif au titre du droit d'utilisation lorsqu'il contracte l'obligation afférente à ces coûts. Il applique IAS 2 *Stocks* aux coûts engagés pendant une durée donnée du fait de l'utilisation de cet actif pour produire des stocks au cours de cette durée. Les obligations afférentes aux coûts comptabilisés selon la présente norme ou selon IAS 2 se comptabilisent et s'évaluent selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Évaluation initiale de l'obligation locative

- 26 **À la date de début, le preneur doit évaluer l'obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n'ont pas encore été versés. La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.**
- 27 À la date de début, les paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative comprennent les paiements qui se rapportent au droit d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location et qui n'ont pas encore été versés, à savoir :
- (a) les *paiements fixes* (y compris en substance selon la description énoncée au paragraphe B42), déduction faite des avantages incitatifs à la location à recevoir ;
 - (b) les *paiements de loyers variables* qui sont fonction d'un indice ou d'un taux (selon la description énoncée au paragraphe 28), initialement évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début ;
 - (c) les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur au titre de *garanties de valeur résiduelle* ;
 - (d) le prix d'exercice de l'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) ;
 - (e) les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location.
- 28 Les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux mentionnés au paragraphe 27(b) comprennent, par exemple, les paiements liés à un indice des prix à la consommation ou à un taux d'intérêt de référence (tel que le taux LIBOR) et les paiements qui varient suivant les taux de location du marché.

Évaluation ultérieure

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

- 29 **Après la date de début, le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation en appliquant le modèle du coût, à moins qu'il n'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 au titre du droit d'utilisation au coût :
- (a) diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ;
 - (b) ajusté pour tenir compte, le cas échéant, des réévaluations de l'obligation locative spécifiées au paragraphe 36(c).
- 31 Pour amortir l'actif au titre du droit d'utilisation, le preneur doit, sous réserve des dispositions du paragraphe 32, appliquer les dispositions relatives à l'amortissement énoncées dans IAS 16 *Immobilisations corporelles*.
- 32 Si le contrat de location a pour effet, au terme de sa durée, de transférer au preneur la propriété du bien sous-jacent ou si le coût de l'actif au titre du droit d'utilisation prend en compte l'exercice futur d'une option d'achat par le preneur, le preneur doit amortir l'actif au titre du droit d'utilisation sur la période allant de la date de début jusqu'au terme de la *durée d'utilité* du bien sous-jacent. Autrement, le preneur doit amortir l'actif au titre du droit d'utilisation sur la période allant de la date de début jusqu'au terme de la *durée d'utilité* de cet actif, ou jusqu'au terme de la durée du contrat de location s'il est antérieur.
- 33 Pour déterminer si l'actif au titre du droit d'utilisation s'est déprécié et pour comptabiliser toute perte de valeur, 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 au titre de droits d'utilisation qui répondent 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 au titre de droits d'utilisation qui se rattachent à des immobilisations corporelles de cette catégorie.

Évaluation ultérieure de l'obligation locative

- 36 **Après la date de début, le preneur doit évaluer l'obligation locative en faisant ce qui suit :**
- (a) **augmenter la valeur comptable pour refléter les intérêts sur l'obligation locative ;**
 - (b) **réduire la valeur comptable pour refléter les paiements de loyers effectués ;**
 - (c) **réévaluer la valeur comptable pour refléter, le cas échéant, la nouvelle appréciation de l'obligation locative ou les modifications de contrat de location spécifiées aux paragraphes 39 à 46, ou pour refléter la révision des paiements de loyers qui sont en substance des paiements fixes (voir le paragraphe B42).**
- 37 Le montant des intérêts sur l'obligation locative doit, pour chaque période comprise dans la durée du contrat de location, correspondre à l'application, au solde de l'obligation locative, d'un taux d'intérêt constant pour la période. Il s'agit du taux d'actualisation décrit au paragraphe 26 ou, s'il y a lieu, du taux d'actualisation révisé décrit au paragraphe 41, au paragraphe 43 ou au paragraphe 45(c).
- 38 Après la date de début, le preneur doit comptabiliser les deux éléments suivants en résultat net, à moins qu'ils ne soient incorporés dans la valeur comptable d'un autre actif en vertu d'autres normes applicables :
- (a) les intérêts sur l'obligation locative ;
 - (b) les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative dans la période au cours de laquelle se produit l'événement ou la situation qui est à l'origine de ces paiements.

Nouvelle appréciation de l'obligation locative

- 39 Après la date de début, le preneur doit refléter les changements apportés aux paiements de loyers en réévaluant l'obligation locative par l'application des paragraphes 40 à 43. Il doit porter le montant de la réévaluation en ajustement de l'actif au titre du droit d'utilisation. Toutefois, si la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation s'en trouve ramenée à zéro et qu'il est nécessaire de réduire encore davantage l'obligation locative, le preneur doit comptabiliser le reste du montant de la réévaluation en résultat net.
- 40 Le preneur doit réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé, dans l'une ou l'autre des situations suivantes :
- (a) il y a un changement dans la durée du contrat de location comme il est expliqué aux paragraphes 20 et 21, auquel cas le preneur doit déterminer les paiements de loyers révisés en fonction de la durée révisée du contrat de location ;
 - (b) il y a un changement dans l'appréciation d'une option d'achat du bien sous-jacent, cette appréciation tenant compte des événements et circonstances décrits aux paragraphes 20 et 21 et se faisant dans le contexte d'une option d'achat. Le preneur doit refléter dans sa révision des paiements de loyers la variation des sommes à payer en vertu de l'option d'achat.
- 41 Aux fins de l'application du paragraphe 40, le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite du contrat de location pour la durée restante s'il est possible de déterminer facilement ce taux, sinon le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal à la date de la nouvelle appréciation.
- 42 Le preneur doit réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés, dans l'une ou l'autre des situations suivantes :
- (a) il y a un changement dans les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur au titre d'une garantie de valeur résiduelle, auquel cas il doit refléter dans sa révision des paiements de loyers la variation des sommes qu'il s'attend à devoir payer au bailleur au titre de la garantie de valeur résiduelle ;
 - (b) il y a un changement dans les paiements de loyers futurs en raison d'une variation de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements, par exemple un changement visant à refléter les variations des taux de location du marché à la suite d'une étude de ces taux. Le preneur ne doit réévaluer l'obligation locative pour refléter les paiements de loyers révisés que lorsque le changement touche les flux de trésorerie (c'est-à-dire lorsque le rajustement des paiements de

loyers prend effet). Le preneur doit déterminer les paiements de loyers révisés pour la durée restante du contrat de location sur la base des paiements contractuels révisés.

- 43 Aux fins de l'application du paragraphe 42, le taux d'actualisation utilisé par le preneur doit demeurer inchangé, à moins que le changement dans les paiements de loyers résulte de la fluctuation d'un taux d'intérêt variable. Dans un tel cas, le preneur doit utiliser un taux d'actualisation révisé qui reflète les variations de taux d'intérêt.

Modifications de contrat de location

- 44 Le preneur doit considérer une modification de contrat de location comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :
- (a) la modification élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
 - (b) la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct du droit d'utilisation ajouté, 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 de 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*, faire ce qui suit :
- (a) répartir la contrepartie prévue au contrat modifié en appliquant les paragraphes 13 à 16 ;
 - (b) déterminer la durée du contrat de location modifié en appliquant les paragraphes 18 et 19 ;
 - (c) réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés 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 pour la durée restante s'il est possible de déterminer facilement ce taux, sinon le preneur doit utiliser 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 traitée comme un contrat de location distinct, le preneur doit refléter la réévaluation de l'obligation locative en faisant ce qui suit :
- (a) pour une modification qui diminue l'étendue du contrat de location, réduire la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation pour refléter la résiliation partielle ou totale du contrat de location, et comptabiliser en résultat net tout profit ou perte se rattachant à cette résiliation ;
 - (b) pour toute autre modification de contrat de location, apporter à l'actif au titre du droit d'utilisation un ajustement correspondant.

Présentation

- 47 Le preneur doit présenter les éléments suivants, soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes :
- (a) les actifs au titre de droits d'utilisation, séparément des autres actifs. Si le preneur ne présente pas les actifs au titre de droits d'utilisation séparément dans l'état de la situation financière, il doit :
 - (i) les inclure dans les postes où les biens sous-jacents correspondants seraient présentés s'ils lui appartenaient,
 - (ii) indiquer les postes de l'état de la situation financière dans lesquels ces actifs au titre de droits d'utilisation sont inclus ;
 - (b) les obligations locatives, séparément des autres passifs. Si le preneur ne présente pas les obligations locatives séparément dans l'état de la situation financière, il doit indiquer les postes de l'état de la situation financière dans lesquels ces obligations locatives sont incluses.
- 48 L'exigence énoncée au paragraphe 47(a) ne s'applique pas aux actifs au titre de droits d'utilisation qui répondent à la définition d'un immeuble de placement et qui doivent donc être présentés en tant qu'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 sur l'obligation locative séparément de la dotation aux amortissements pour l'actif au titre du droit d'utilisation. La charge d'intérêts sur l'obligation locative est une composante des charges financières, lesquelles doivent, selon le paragraphe 82(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 :
- (a) les sorties de trésorerie se rapportant au principal de l'obligation locative dans les activités de financement ;
 - (b) les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur l'obligation locative en appliquant les dispositions d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* relatives aux intérêts versés ;
 - (c) les paiements de loyers au titre de contrats de location à court terme, les paiements de loyers au titre de contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur et les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative, dans les activités d'exploitation.

Informations à fournir

- 51 **En matière d'informations à fournir, l'objectif du preneur est de fournir 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 de ses états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Les exigences à remplir pour atteindre cet objectif sont énoncées aux paragraphes 52 à 60.**
- 52 Le preneur doit fournir, dans une seule et même note ou section de ses états financiers, des informations relatives aux contrats de location desquels 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 section consacrée aux contrats de location.
- 53 Le preneur doit fournir les montants suivants pour la période de présentation de l'information financière :
- (a) la dotation aux amortissements pour les actifs au titre de droits d'utilisation, par catégorie de biens sous-jacents ;
 - (b) la charge d'intérêts sur les obligations locatives ;
 - (c) la charge comptabilisée en application du paragraphe 6 relativement aux contrats de location à court terme, le preneur n'étant pas tenu d'inclure les charges relatives aux contrats de location dont la durée est d'un mois ou moins ;
 - (d) la charge comptabilisée en application du paragraphe 6 relativement aux contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur, le preneur ne devant pas inclure les charges de cette sorte qui sont déjà présentées en application du paragraphe 53(c) ;
 - (e) la charge relative aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative ;
 - (f) les produits de sous-location tirés d'actifs au titre de droits d'utilisation ;
 - (g) le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location ;
 - (h) les entrées d'actifs au titre de droits d'utilisation ;
 - (i) les profits ou pertes résultant de transactions de cession-bail ;
 - (j) la valeur comptable des actifs au titre de droits d'utilisation à la date de clôture, par catégorie de biens sous-jacents.
- 54 Le preneur doit présenter les informations exigées au paragraphe 53 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme 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 présentation de l'information financière.
- 55 Si le portefeuille de contrats de location à court terme par lesquels le preneur est engagé en date de clôture diffère de celui auquel se rapporte la charge présentée en application du paragraphe 53(c), le preneur doit présenter le montant de ses engagements locatifs pour les contrats de location à court terme comptabilisés en application du paragraphe 6.
- 56 Lorsque des actifs au titre de droits d'utilisation répondent à la définition d'un immeuble de placement, le preneur doit appliquer les obligations en matière d'informations à fournir énoncées dans IAS 40. Le preneur n'est alors pas tenu de fournir les informations exigées au paragraphe 53(a), (f), (h) et (j) pour ces actifs.
- 57 Si le preneur évalue des actifs au titre de droits 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 obligations locatives 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 d'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 dans l'évaluation des obligations locatives et auxquelles le preneur est potentiellement exposé, notamment en raison :
 - (i) de paiements de loyers variables (comme il est expliqué au paragraphe B49),
 - (ii) d'options de prolongation et d'options de résiliation (comme il est expliqué au paragraphe B50),
 - (iii) de garanties de valeur résiduelle (comme il est expliqué au paragraphe B51),
 - (iv) de contrats de location qui n'ont pas encore débuté, mais par lesquels le preneur est engagé ;
 - (c) les restrictions ou clauses contingentes (*covenants*) que comportent les contrats de location ;
 - (d) les transactions de cession-bail (comme il est expliqué au paragraphe B52).
- 60 Si le preneur comptabilise des contrats de location à court terme ou des contrats de location dont le bien 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 tant que *contrat de location simple*, soit en tant que *contrat de location-financement*.
- 62 Un contrat de location est classé en tant que *contrat de location-financement* s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent. Un contrat de location est classé en tant que *contrat de location simple* s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent.
- 63 Qu'un contrat de location soit un contrat de location simple ou un contrat de location-financement dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Voici 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 :
- (a) le contrat de location a pour effet, au terme de sa durée, de transférer au preneur la propriété du bien sous-jacent ;
 - (b) le preneur a l'option d'acheter le bien sous-jacent à un prix dont on s'attend à ce qu'il soit suffisamment inférieur à sa *juste valeur* à la date à laquelle l'option devient exercable pour que, dès la *date de passation du contrat de location*, le preneur ait la certitude raisonnable d'exercer l'option ;
 - (c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la *durée de vie économique* du bien sous-jacent, même s'il n'y a pas de transfert de propriété ;
 - (d) à la date de passation du contrat de location, la valeur actualisée des paiements de loyers s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur du bien sous-jacent ;
 - (e) le bien sous-jacent est d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut l'utiliser sans lui apporter de modifications majeures.
- 64 Voici des signes de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement :
- (a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes que le bailleur subit relativement à la résiliation sont à la charge du preneur ;

- (b) les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur résiduelle reviennent au preneur ou sont à sa charge (par exemple sous la forme d'une remise 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 prolonger la location moyennant un loyer sensiblement inférieur à celui du marché.
- 65 Les exemples et les signes énumérés aux paragraphes 63 et 64 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, si, au terme du contrat de location, le transfert de la propriété du bien sous-jacent se fait moyennant un paiement égal à sa juste valeur du moment, ou s'il y a des paiements variables, ce qui a pour conséquence de ne pas transférer au preneur la quasi-totalité de ces risques et avantages.
- 66 Le classement d'un contrat de location se fait à la date de passation et n'est révisé qu'en cas de modification du contrat de location. Les changements touchant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle du bien sous-jacent) ou 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 début, 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 qui sont 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 sont forcément inclus dans l'investissement net dans le contrat de location ; il n'est pas nécessaire de les ajouter séparément.

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

- 70 À la date de début, les paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'investissement net dans le contrat de location comprennent les paiements qui se rapportent au droit d'utiliser le bien sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui n'ont pas encore été reçus, à savoir :
- (a) les paiements fixes (y compris en substance selon la description énoncée au paragraphe B42), déduction faite des avantages incitatifs à la location à payer ;
 - (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 début ;
 - (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 l'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 pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location.

Bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs

- 71 À la date de début, le bailleur qui est fabricant ou distributeur doit comptabiliser les éléments suivants pour chacun de ses contrats de location-financement :
- (a) les produits des activités ordinaires, soit la juste valeur du bien 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 du marché ;
 - (b) le coût des ventes, soit le coût du bien 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 (soit la différence entre les produits des activités ordinaires et le coût des ventes), établi selon les principes retenus par le bailleur pour ses ventes pures et simples auxquelles IFRS 15 s'applique. Le bailleur qui est fabricant ou distributeur doit comptabiliser à la date de début le profit ou la perte sur vente se rattachant à un contrat de location-financement, indépendamment de la question de savoir si le bien 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 bien. La location-financement d'un bien par le fabricant ou le distributeur engendre un profit ou une perte équivalant à celui ou celle qui serait dégagé de la vente pure et simple du bien sous-jacent, au prix de vente normal, compte tenu de toute ristourne ou remise commerciale applicable.
- 73 Les bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs proposent parfois des taux d'intérêt artificiellement bas pour attirer les clients. L'utilisation d'un tel taux donnerait lieu à la comptabilisation, par le bailleur, d'une partie excessive du total des produits de la transaction à la date de début. Si les taux d'intérêt exigés sont artificiellement bas, le bailleur qui est fabricant ou distributeur doit limiter le profit réalisé sur la vente au profit qu'il obtiendrait s'il exigeait un taux d'intérêt de marché.
- 74 Le bailleur qui est 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 liés à la réalisation du profit sur la vente par le fabricant ou le distributeur. Les coûts engagés par un bailleur qui est 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 considérant un taux de rentabilité de l'investissement net du bailleur dans le contrat de location pour la période qui est constant.**
- 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 dans le 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 dans le 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 destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) en appliquant IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* doit comptabiliser cet actif selon IFRS 5.

Modifications de contrat de location

- 79 Le bailleur doit considérer une modification de contrat de location-financement comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :
- (a) la modification élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
 - (b) la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct 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 considérée comme un contrat de location distinct, le bailleur doit comptabiliser cette modification comme suit :
- (a) 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 passation, le bailleur doit :
 - (i) 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,
 - (ii) évaluer la valeur comptable du bien 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 ;
 - (b) 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 méthode systématique. Il doit utiliser une autre méthode systématique si celle-ci est plus représentative du rythme auquel les avantages tirés de l'utilisation du bien sous-jacent diminuent.**
- 82 Les coûts, y compris l'amortissement, que le bailleur engage pour gagner des produits locatifs doivent être comptabilisés en charges.
- 83 Les coûts directs initiaux que le bailleur engage pour obtenir un contrat de location simple doivent être ajoutés à la valeur comptable du bien 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 des biens sous-jacents à des contrats de location simple doit être cohérente avec la méthode d'amortissement que le bailleur applique normalement à des biens similaires. Le bailleur doit calculer la dotation aux amortissements selon IAS 16 et IAS 38.
- 85 Pour déterminer si le bien 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 qui est 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 de contrat de location

- 87 Le bailleur doit considérer une modification de 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 reçus d'avance ou à recevoir relativement au contrat initial comme faisant partie des paiements de loyers de ce nouveau contrat.

Présentation

- 88 Les biens 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 fournir

- 89 **En matière d'informations à fournir, l'objectif du bailleur est de fournir 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 de ses états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Les exigences à remplir pour atteindre cet objectif sont énoncées aux paragraphes 90 à 97.**
- 90 Le bailleur doit fournir les montants suivants pour la période de présentation de l'information financière :
- (a) pour les contrats de location-financement :
 - (i) le profit ou la perte sur vente,
 - (ii) les produits financiers tirés de l'investissement net dans le 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 présenter les informations exigées au paragraphe 90 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme convienne mieux.
- 92 Le bailleur doit fournir 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 fournir énoncé au paragraphe 89. Il peut s'agir, entre autres, d'informations qui aident les utilisateurs d'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 biens sous-jacents. Plus particulièrement, le bailleur doit indiquer sa stratégie de gestion des risques pour les droits qu'il conserve sur les biens 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 limites déterminées.

Contrats de location-financement

- 93 Le bailleur doit fournir des explications qualitatives et quantitatives au sujet des variations importantes de la valeur comptable de l'investissement net dans les contrats de location-financement.
- 94 Le bailleur doit fournir 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 subséquentes. Le bailleur doit rapprocher les paiements de loyers non actualisés et l'investissement net dans le contrat de location. Le rapprochement doit faire état des produits financiers non acquis relatifs aux paiements de loyers à recevoir ainsi que du montant actualisé de toute valeur résiduelle non garantie.

Contrats de location simple

- 95 Le bailleur doit appliquer les obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 16 pour les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple. Aux fins de l'application des obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 16, le bailleur doit décomposer chaque catégorie d'immobilisations corporelles en biens faisant l'objet de contrats de location simple et en biens ne faisant pas l'objet de contrats de location simple. Par conséquent, le bailleur doit fournir les informations requises par IAS 16 pour les biens faisant l'objet d'un contrat de location simple (par catégorie de biens sous-jacents) séparément des informations relatives aux biens détenus en propre et utilisés par lui.
- 96 Le bailleur doit aussi appliquer les obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 36, d'IAS 38, d'IAS 40 et d'IAS 41 pour les biens faisant l'objet de contrats de location simple.
- 97 Le bailleur doit fournir 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 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.

Question de savoir si la cession constitue une vente

- 99 Pour déterminer si la cession du bien doit être comptabilisée comme une vente, l'entité doit appliquer les dispositions d'IFRS 15 relatives à la détermination du moment où une obligation de prestation est remplie.

La cession du bien constitue une vente

- 100 Si la cession du bien par le vendeur-preneur satisfait aux exigences d'IFRS 15 et qu'elle peut donc être comptabilisée comme une vente d'actif :
- (a) le vendeur-preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation découlant de la transaction de cession-bail proportionnellement à la valeur comptable antérieure du bien dont le vendeur-preneur conserve le droit d'utilisation. Le vendeur-preneur doit donc comptabiliser uniquement le profit ou la perte réalisé, le cas échéant, sur les droits cédés à l'acheteur-bailleur ;
 - (b) l'acheteur-bailleur doit comptabiliser l'achat du bien 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 sont pas aux taux du marché, l'entité doit apporter les ajustements suivants pour évaluer le produit de la vente à la juste valeur :
- (a) considérer les conditions inférieures à celles du marché comme des paiements de loyers anticipés ;
 - (b) considérer les 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 pouvant être exigés par le paragraphe 101 sur la base du plus facile à déterminer des deux montants suivants :
- (a) la différence entre la juste valeur de la contrepartie de la vente et la juste valeur de l'actif ;
 - (b) la différence entre la valeur actualisée des paiements de loyers prévus au contrat et la valeur actualisée des paiements de loyers aux taux du marché.

La cession du bien ne constitue pas une vente

- 103 Si la cession du bien par le vendeur-preneur ne satisfait pas aux exigences d'IFRS 15 et ne peut donc pas être comptabilisée comme une vente d'actif :
- (a) le vendeur-preneur doit laisser le bien cédé comptabilisé et il doit comptabiliser un passif financier égal au produit de la cession en appliquant IFRS 9 ;
 - (b) l'acheteur-bailleur ne doit pas comptabiliser le bien 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.

actif au titre du droit d'utilisation	Actif qui représente le droit du preneur d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location .
avantages incitatifs à la location	Paielements que le bailleur fait au preneur dans le cadre d'un contrat de location ou encore remboursement ou prise en charge de coûts du preneur par le bailleur.
Bailleur	Entité qui accorde le droit d'utiliser un bien sous-jacent pendant un certain temps moyennant une contrepartie.
bien sous-jacent	Bien qui est l'objet d'un contrat de location et dont le droit d'utilisation est accordé au preneur par le bailleur .
contrat de location	Contrat, ou partie d'un contrat, par lequel est cédé le droit d'utiliser un bien (le bien sous-jacent) pour un certain temps moyennant une contrepartie.
contrat de location à court terme	Contrat de location dont la durée (durée du contrat de location) à la date de début 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 location simple	Contrat de location qui ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent .
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 bien sous-jacent .
contrat de sous-location	Transaction dans le cadre de laquelle un bien 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.
coûts directs initiaux	Coûts marginaux engagés pour l'obtention d'un contrat de location , qui n'auraient pas été engagés si le contrat de location n'avait pas été obtenu, à l'exception des coûts de la sorte engagés relativement à un contrat de location-financement par le bailleur qui est fabricant ou distributeur.
date d'entrée en vigueur de la modification	Date à laquelle deux parties conviennent d'une modification de contrat de location .
date de début du contrat de location (date de début)	Date à laquelle un bailleur met un bien sous-jacent à la disposition d'un preneur .
date de passation du contrat de location (date de passation)	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.
durée d'utilisation	Intervalle de temps total (y compris les intervalles non consécutifs) durant lequel un bien est utilisé pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client.
durée de vie économique	Temps durant lequel un bien est susceptible d'être économiquement utilisable par un ou plusieurs utilisateurs, ou encore nombre d'unités d'œuvre ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un bien par un ou plusieurs utilisateurs.
durée du contrat de location	Durée non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser le bien sous-jacent , à laquelle s'ajoutent les intervalles visés par : <ul style="list-style-type: none"> (a) toute option de prolongation 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.

garantie de valeur résiduelle	Garantie, donnée au bailleur par un tiers qui ne lui est pas lié, selon laquelle la valeur (ou une partie de la valeur) du bien sous-jacent au terme du contrat de location ne sera pas inférieure à un montant spécifié.
investissement brut dans le contrat de location	Somme des éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> (a) les paiements de loyers à recevoir par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement ; (b) toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.
investissement net dans le contrat de location juste valeur	Investissement brut dans le contrat de location actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location .
modification de contrat de location (modification)	Changement dans l'étendue ou la contrepartie d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux (par exemple, ajout ou retrait du droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ou encore prolongation ou raccourcissement de la durée du contrat de location).
paiements de loyers	Paiements que le preneur fait au bailleur relativement au droit d'utiliser le bien sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui comprennent les éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> (a) les paiements fixes (y compris en substance), déduction faite des avantages incitatifs à la location ; (b) les paiements de loyers variables qui sont 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 exigées en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location. <p>Pour le preneur, les paiements de loyers comprennent également les sommes qu'il s'attend à devoir payer au bailleur au titre des garanties de valeur résiduelle. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives du contrat, sauf lorsque le preneur choisit de regrouper la composante locative et les 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 données 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. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives.</p>
paiements de loyers optionnels	Paiements que le preneur devra faire au bailleur pour le droit d'utiliser le bien sous-jacent durant une période visée par une option de prolongation ou de résiliation d'un contrat de location lorsque cette période ne fait pas partie de la durée du contrat de location .
paiements de loyers variables	Partie des paiements que le preneur fait au bailleur pour le droit d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location , et qui varie du fait de changements autres que l'écoulement du temps survenus dans les faits ou circonstances après la date de début .
paiements fixes	Paiements que le preneur fait au bailleur pour le droit d'utiliser le bien sous-jacent pendant la durée du contrat de location , à l'exclusion des paiements de loyers variables .
preneur	Entité qui obtient le droit d'utiliser un bien sous-jacent pendant un certain temps moyennant une contrepartie.

produits financiers non acquis	Différence entre les deux valeurs suivantes : (a) l' investissement brut dans le contrat de location ; (b) l' investissement net dans le contrat de location .
taux d'emprunt marginal du preneur (taux d'emprunt marginal)	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 bien de valeur similaire à l' actif au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.
taux d'intérêt implicite du contrat de location	Taux d'intérêt qui rend 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 du bien sous-jacent et (ii) des coûts directs initiaux du bailleur .
valeur résiduelle non garantie	Partie de la valeur résiduelle d'un bien sous-jacent dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.

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

contrat	Accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et des obligations exécutoires.
durée d'utilité	Période pendant laquelle l'entité s'attend à pouvoir utiliser un actif ; ou nombre d'unités d'œuvre 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 vise le traitement comptable applicable à un contrat de location. Par mesure de simplification, il est permis à l'entité d'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 Aux fins de l'application de la présente norme, 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 en bloc 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 ;
 - (c) les droits d'utilisation des biens sous-jacents conférés par les contrats (ou certains des droits d'utilisation des biens sous-jacents conférés par chacun des contrats) constituent une seule composante locative selon la description énoncée au paragraphe B32.

Exemption relative à la comptabilisation : contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur (paragraphes 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 biens sous-jacents sont de faible valeur. L'appréciation que le preneur porte sur la valeur du bien sous-jacent doit reposer sur la valeur du bien à l'état neuf, peu importe l'âge de ce bien au moment de la location.
- B4 L'appréciation visant à déterminer si le bien sous-jacent est de faible valeur doit être portée dans l'absolu. Tout contrat de location dont le bien 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 bien sous-jacent donné est de faible valeur.
- B5 Le bien 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 du bien sous-jacent pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles ;
 - (b) le bien sous-jacent ne dépend pas fortement d'autres biens et n'y est pas étroitement lié.
- B6 Un contrat de location ne constitue pas un contrat de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur si la nature du bien sous-jacent est telle que, à l'état neuf, ce bien n'est généralement pas de faible valeur. Par exemple, un contrat de location de voiture ne peut pas constituer un contrat de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur, car une voiture neuve n'est généralement pas de faible valeur.
- B7 Lorsque le preneur sous-loue le bien ou s'attend à le faire, le contrat de location principal ne peut pas constituer un contrat de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur.
- B8 Parmi les exemples de biens sous-jacents de faible valeur, on peut notamment trouver les tablettes et les ordinateurs personnels, les petits meubles 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 bien déterminé (voir les paragraphes B13 à B20) pour un certain temps, 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 du bien déterminé (selon la description énoncée aux paragraphes B21 à B23) ;
 - (b) le droit de décider de l'utilisation du bien déterminé (selon la description énoncée aux paragraphes B24 à B30).
- B10 Si le client détient le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé 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 d'un bien déterminé 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.

Bien déterminé

- B13 Le bien est habituellement déterminé par sa mention explicite au contrat. Toutefois, un bien peut aussi se trouver implicitement déterminé 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 le bien tout au long de la durée d'utilisation, le client ne détient pas le droit d'utiliser un bien déterminé, même si ce dernier est explicitement mentionné. Le droit du fournisseur de remplacer le bien est substantiel seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, le client ne peut pas empêcher le fournisseur de remplacer le bien et le fournisseur a aisément accès à un bien de remplacement ou il peut en fournir un dans un délai raisonnable) ;
 - (b) l'exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur (c'est-à-dire que les avantages économiques attendus de la substitution du bien excèdent les coûts associés à celle-ci).
- B15 Si le fournisseur a le droit ou l'obligation de remplacer le bien 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 le bien 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 passation 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 que, à la date de passation du contrat, leur survenance ne serait pas considérée comme probable :
- (a) un accord selon lequel un client futur verserait une contrepartie supérieure au taux du marché pour l'utilisation du bien ;
 - (b) l'introduction d'une nouvelle technologie dont le développement n'est pas substantiel à la date de passation du contrat ;
 - (c) un écart substantiel entre l'utilisation du bien par le client, ou le rendement du bien, et l'utilisation ou le rendement considéré comme probable à la date de passation du contrat ;
 - (d) un écart substantiel entre le prix du bien sur le marché au cours de la durée d'utilisation et le prix du bien sur le marché considéré comme probable à la date de passation du contrat.

- B17 Si le bien se trouve chez le client ou à tout autre endroit que chez le fournisseur, les coûts associés à la substitution sont généralement plus élevés que si le bien 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 le bien lors de sa réparation ou de sa maintenance, s'il ne fonctionne pas correctement ou qu'une mise à niveau technique est offerte, n'empêche pas le client de détenir le droit d'utiliser un bien déterminé.
- 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, le cas échéant, n'est pas substantiel.

Partie d'un bien

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

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

- B21 Pour contrôler l'utilisation d'un bien déterminé, le client doit détenir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, en ayant l'usage exclusif du bien tout au long de sa durée d'utilisation). Le client peut tirer des avantages économiques de l'utilisation du bien directement ou indirectement de différentes façons, notamment en utilisant, détenant ou sous-louant le bien. Les avantages économiques tirés de l'utilisation du bien 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 du bien qui pourraient découler d'une transaction commerciale avec une tierce partie.
- B22 Pour apprécier si elle détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien, l'entité doit considérer les avantages économiques qui découlent de l'utilisation du bien dans les limites définies du droit d'utilisation du bien 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 part des flux de trésorerie découlant de l'utilisation du bien, les flux de trésorerie versés à titre de contrepartie doivent être inclus dans les avantages économiques que le client tire de l'utilisation du bien. 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 a le droit de décider de l'utilisation d'un bien déterminé tout au long de la durée d'utilisation seulement dans l'une ou l'autre des situations suivantes :
- (a) le client a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser tout au long de la durée d'utilisation (selon la description énoncée aux paragraphes B25 à B30) ;
 - (b) les décisions pertinentes quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser sont prédéterminées et l'une ou l'autre des conditions suivantes est remplie :

- (i) le client a le droit d'exploiter le bien (ou de décider de la manière dont le bien est exploité par d'autres) tout au long de la durée d'utilisation, sans que le fournisseur puisse changer les consignes d'exploitation,
- (ii) le client a conçu le bien (ou des aspects particuliers du bien) d'une façon qui prédétermine comment l'utiliser et à quelle fin l'utiliser tout au long de la durée d'utilisation.

Décisions quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser

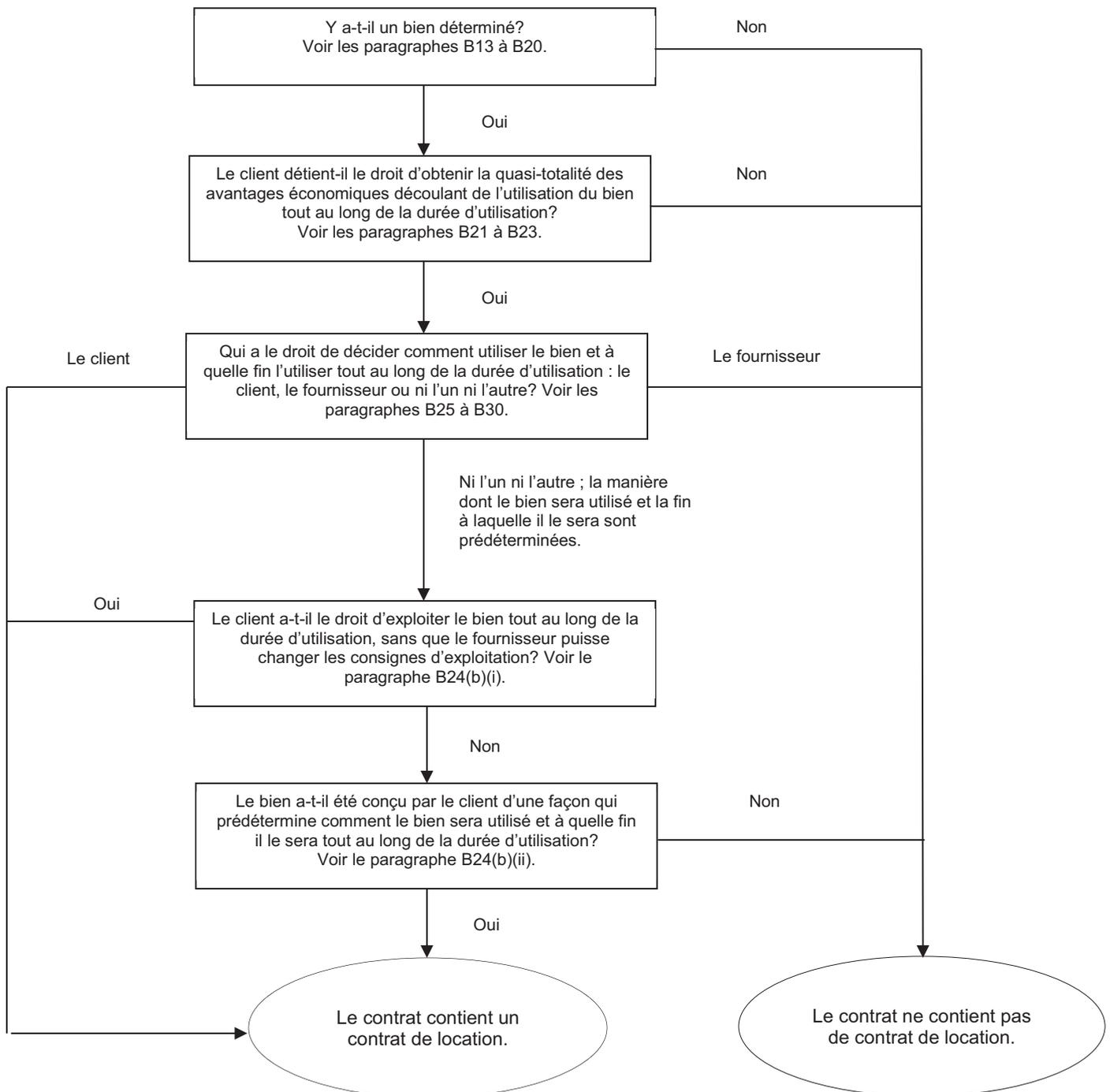
- B25 Le client a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser s'il peut, dans les limites du droit d'utilisation définies dans le contrat, apporter des changements sur ces deux plans tout au long de la durée d'utilisation. Pour porter une appréciation à cet égard, l'entité considère les droits décisionnels qui présentent le plus de pertinence pour ce qui est de pouvoir apporter de tels changements 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 du bien et les termes et conditions du contrat.
- B26 Voici des exemples de droits décisionnels qui, selon les circonstances, confèrent au client le droit d'apporter, dans les limites définies du droit d'utilisation, des changements quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser :
- (a) le droit de changer le type de production qui résulte du bien (par exemple, le droit de décider d'utiliser un conteneur 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 le moment auquel la production a lieu (par exemple, le droit de décider quand un appareil ou une centrale électrique sera utilisé) ;
 - (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 une pièce de matériel est utilisée) ;
 - (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 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 d'apporter des changements quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser comprennent par exemple les droits qui se limitent à l'exploitation ou à la maintenance du bien. 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 bien soient souvent essentiels à son utilisation efficace, ils ne constituent pas des droits permettant de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser, et ils dépendent souvent des décisions prises à ces deux égards. Toutefois, le droit d'exploiter un bien peut conférer au client le droit de décider de son utilisation si les décisions pertinentes quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser sont prédéterminées (voir le paragraphe B24(b)(i)).

Décisions déterminées pendant la durée d'utilisation et avant celle-ci

- B28 Les décisions pertinentes quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser peuvent être prédéterminées de nombreuses façons. Par exemple, elles peuvent être prédéterminées par la conception du bien ou par des limitations d'utilisation contractuelles.
- B29 Pour apprécier si le client a le droit de décider de l'utilisation du bien, l'entité doit uniquement tenir compte des droits décisionnels qui concernent l'utilisation du bien pendant la durée d'utilisation, à moins que le bien (ou des aspects particuliers du bien) ait été conçu par le client comme il est décrit au paragraphe B24(b)(ii). Par conséquent, à moins que la condition du paragraphe B24(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 la production du bien seulement avant le début de la durée d'utilisation, il ne détient pas le droit de décider de l'utilisation de ce bien. 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 du bien, donne au client les mêmes droits que ceux dont dispose un client achetant des biens ou des services.

Droits de protection

- B30 Le contrat peut contenir des termes et conditions visant à protéger les droits du fournisseur sur le bien ou d'autres biens, 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 de protection. Ainsi, le contrat peut (i) spécifier le volume d'utilisation maximal du bien ou encore 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 la manière dont le bien sera utilisé. Les droits de protection définissent habituellement la portée du droit d'utilisation du bien par le client, mais n'empêchent pas en soi le client d'avoir le droit de décider de l'utilisation du bien.
- 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 (paragraphe 12 à 17)

- B32 Le droit d'utiliser un bien sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies :
- (a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent, pris isolément ou en combinaison 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) ;
 - (b) le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n'y est pas étroitement lié. Par exemple, le fait que le preneur puisse décider de ne pas louer le bien sous-jacent sans que cela ait pour autant une incidence importante sur ses droits relatifs à l'utilisation d'autres biens sous-jacents prévus au contrat peut indiquer que ce bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents et qu'il n'y est pas étroitement lié.
- 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 qu'on répartit entre chacune des composantes distinctes du contrat.

Durée du contrat de location (paragraphe 18 à 21)

- B34 Pour évaluer la durée de l'intervalle de temps durant lequel le contrat de location est non résiliable afin de déterminer la durée du contrat de location, l'entité doit appliquer la définition d'un contrat et déterminer l'intervalle de temps durant lequel 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 ne s'exposant tout au plus qu'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, l'intervalle de temps durant lequel le contrat de location est non résiliable comprend l'intervalle visé par l'option de résiliation du contrat de location.
- B36 La durée du contrat de location commence à la date de début et comprend tout intervalle de temps durant lequel le bailleur permet au preneur d'utiliser le bien gratuitement.
- B37 À la date de début, l'entité apprécie si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation du contrat de location ou une option d'achat du bien 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 début 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 intervalles de temps visés par l'option (périodes optionnelles) par rapport aux taux du marché, par exemple :
 - (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 les paiements au titre des pénalités relatives à la résiliation du contrat de location et des garanties de valeur résiduelle,
 - (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 de la période de prolongation à un taux inférieur aux taux actuels 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 prolongation ou de résiliation du contrat de location ou encore l'option d'achat du bien 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 bien sous-jacent adapté aux besoins du preneur, les coûts relatifs à l'intégration d'un nouveau bien aux activités du preneur ainsi que les pénalités relatives à la résiliation du contrat de location et les autres coûts semblables, dont les coûts associés à l'obligation de rendre le bien sous-jacent dans l'état (ou au lieu) contractuellement spécifié ;
 - (d) l'importance que présente le bien 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 ;
 - (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 prolongation 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 énoncées au paragraphe B42, l'entité doit présumer que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer l'option de résiliation du contrat de location.
- B39 Plus le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable est court, plus il est probable qu'une option de prolongation du contrat de location soit exercée ou qu'une option de résiliation du contrat de location ne soit pas exercée. Car les coûts relatifs à l'obtention d'un bien de remplacement risquent d'être d'autant plus importants que l'intervalle de temps non résiliable est court.
- B40 La durée pendant laquelle le preneur a généralement utilisé des types particuliers de biens (loués ou détenus en propre) auparavant et les raisons 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 de biens durant un intervalle de temps donné ou s'il a l'habitude d'exercer les options prévues dans les contrats de location d'un type particulier de biens sous-jacents, il doit tenir compte des raisons économiques sous-jacentes à ces pratiques lorsqu'il détermine s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option prévue dans un contrat de location de ce type de biens.
- B41 Le paragraphe 20 précise que, après la date de début, 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 locaux loués font l'objet d'aménagements importants qui n'étaient pas prévus à la date de début et desquels le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de prolongation ou de résiliation du contrat de location ou encore l'option d'achat du bien sous-jacent seront exerçables ;
 - (b) le bien sous-jacent est modifié ou personnalisé dans une mesure importante, alors que ce n'était pas prévu à la date de début ;
 - (c) un contrat de sous-location du bien sous-jacent est conclu pour un intervalle de temps allant au-delà de la fin de la durée du contrat de location précédemment déterminée ;
 - (d) le preneur prend une décision d'affaires qui est directement liée à la décision d'exercer ou de ne pas exercer l'option (par exemple, il prend la décision de prolonger la location d'un bien complémentaire, de se défaire d'un bien de remplacement ou de céder l'unité opérationnelle au sein de laquelle l'actif 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. Les paiements de loyers fixes en substance sont des paiements qui, même si leur forme comporte une variabilité, sont, en substance, inévitables. Voici des exemples de situations où on se trouve en présence de paiements de loyers fixes en substance :

- (a) les paiements sont structurés comme des paiements de loyers variables, mais ils ne le sont pas véritablement, car 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 le bien 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,
 - (ii) les paiements qui sont initialement structurés comme des paiements de loyers variables liés à l'utilisation du bien sous-jacent, mais qui perdent leur variabilité à un certain moment après la date de début, de sorte qu'ils deviennent fixes pour la durée restante du contrat de location. Ces paiements deviennent des paiements de loyers fixes en substance lorsqu'ils perdent leur variabilité ;
- (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. Ce sont les paiements de la série dont la valeur actualisée est la moindre que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers.

Liens entre le preneur et le bien sous-jacent avant la date de début

Coûts assumés par le preneur relativement à la construction ou à la conception du bien sous-jacent

- B43 Le contrat de location peut être négocié avant que le bien sous-jacent ne soit prêt à être utilisé par le preneur. Dans certains cas, il faut construire le bien sous-jacent ou en réviser la conception aux fins 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 du bien sous-jacent.
- B44 Si le preneur assume des coûts relatifs à la construction ou à la conception du bien 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 du bien sous-jacent ne comprennent pas les paiements effectués par le preneur relativement au droit d'utiliser le bien sous-jacent, lesquels constituent des paiements de loyers, peu importe le moment auquel ils sont effectués.

Titre de propriété du bien sous-jacent

- B45 Il est possible que le preneur obtienne le titre de propriété du bien sous-jacent avant que ce titre ne soit transféré au bailleur et que le bien 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 le bien sous-jacent (ou en obtient le contrôle) avant que ce bien 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 du bien sous-jacent avant que ce bien 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 le bien au bailleur, qui le loue ensuite au preneur, et que le preneur obtient le titre de propriété du bien sous-jacent avant que ce titre ne soit transféré au bailleur. Dans ce cas, si le preneur obtient le titre de propriété du bien sous-jacent, mais qu'il n'obtient pas le contrôle du bien 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 fournir par le preneur (paragraphe 59)

- B48 Pour déterminer s'il lui est nécessaire de fournir d'autres informations au sujet des activités de location pour atteindre l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51, le preneur doit examiner :
- (a) si ces informations sont utiles aux utilisateurs des états financiers, car le preneur ne doit fournir d'autres informations 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 (les contrats de location peuvent notamment se caractériser par leur flexibilité s'ils permettent au preneur de réduire son

- exposition aux risques en lui donnant la possibilité d'exercer des options de résiliation ou des options de prolongation assorties de conditions favorables),
- (ii) les clauses restrictives des 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 aux 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 (tels que des 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, car 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 qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur fait des paiements de loyers variables et la mesure dans laquelle ces paiements sont fréquents ;
 - (b) l'importance relative des paiements de loyers variables par rapport aux paiements fixes ;
 - (c) les variables clés dont dépendent les paiements de loyers variables et l'incidence attendue de leurs variations sur les paiements de loyers variables ;
 - (d) 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 prolongation ou aux options de résiliation qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur fait usage des options de prolongation ou des options de résiliation et la mesure dans laquelle ces options sont fréquentes ;
 - (b) l'importance relative des *paiements de loyers optionnels* par rapport aux paiements de loyers ;
 - (c) la mesure dans laquelle l'exercice d'options non prises en compte dans l'évaluation de l'obligation locative est fréquent ;
 - (d) 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 à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur fournit des garanties de valeur résiduelle et la mesure dans laquelle ces garanties sont fréquentes ;
 - (b) l'importance de l'exposition du preneur au risque de valeur résiduelle ;
 - (c) la nature des biens sous-jacents pour lesquels ces garanties sont fournies ;
 - (d) 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 à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur effectue des transactions de cession-bail et la fréquence de ces transactions ;
 - (b) les principales modalités de chaque transaction de cession-bail ;
 - (c) les paiements non pris en compte dans l'évaluation des obligations locatives ;
 - (d) l'incidence des transactions de cession-bail sur les flux de trésorerie pendant la période de présentation de l'information financière.

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

- B53 Selon la présente norme, le bailleur classe un contrat de location en fonction de la mesure dans laquelle le contrat de location transfère au preneur les risques et les avantages inhérents à la propriété du bien 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 du bien 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 rajustement des paiements de loyers dans le cas où certains changements se produisent entre la date de passation du contrat de location et sa date de début (tels qu'un changement dans le coût du bien sous-jacent pour le bailleur ou dans les coûts de financement du contrat de location assumés par le bailleur). Aux fins du classement du contrat de location, un tel changement est présumé avoir eu lieu à la date de passation.
- B55 Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois un élément terrains et un élément constructions, le bailleur doit considérer séparément le classement de chaque élément en tant que contrat 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 est un contrat de location simple ou 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 un paiement forfaitaire initial, le cas échéant) entre les éléments terrains et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits du preneur sur l'élément terrains et sur l'élément constructions du contrat de location à la date de passation 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 du bien 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, à titre de preneur, a comptabilisé en application du paragraphe 6, le contrat de sous-location doit être classé en tant que contrat de location simple ;
 - (b) autrement, le contrat de sous-location doit être classé par rapport à l'actif au titre du droit d'utilisation issu du contrat de location principal et non par rapport au bien 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, à la date de première application de la présente norme, appliquent déjà IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* ou commencent à l'appliquer. 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. À 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.

Preneur

- C5 Le preneur doit appliquer la présente norme à ses contrats de location :
- (a) 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* ;
 - (b) 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 en tant que preneur.
- C7 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5(b), il ne doit pas retraiter les informations comparatives. Il doit plutôt 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(b), il doit :
- (a) comptabiliser, à la date de première application, une obligation locative au titre des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, et

- évaluer cette obligation locative 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 ;
- (b) 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 au titre du droit d'utilisation :
- (i) soit en déterminant la valeur comptable comme si la présente norme avait été appliquée depuis la date de début du contrat de location, puis en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application,
- (ii) soit au montant de l'obligation locative, 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 première application ;
- (c) appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs* aux actifs au titre des droits d'utilisation à la date de première application, sauf s'il applique la mesure de simplification prévue au paragraphe C10(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 :
- (a) le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8) et qui seront comptabilisés en application du paragraphe 6. Il doit rendre compte de ces contrats de location suivant la présente norme à compter de la date de première application ;
- (b) 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 rendre compte de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application ;
- (c) 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 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 rendre compte de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative 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(b) à des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simples en application d'IAS 17, il peut exercer, contrat par contrat, le choix de se prévaloir d'une ou de 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 relativement similaires (par exemple, si la durée résiduelle, la catégorie de biens sous-jacents et l'environnement économique sont similaires) ;
- (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 au titre du droit d'utilisation à la date de première application du montant comptabilisé dans l'état de la situation financière au titre de la provision pour les 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 de la durée se situe 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 comptabilisés en application du paragraphe 6,
- (ii) inclure le coût de ces contrats de location dans 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 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 prolongation 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(b), il doit utiliser comme valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative 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 au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative 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(b), il doit fournir les informations exigées au paragraphe 28 d'IAS 8 relativement à la première application, sauf les informations exigées au paragraphe 28(f) d'IAS 8. Au lieu de ces dernières, il doit fournir :
- (a) le taux d'emprunt marginal moyen pondéré du preneur appliqué aux obligations locatives comptabilisées dans l'état de la situation financière à la date de première application ;
 - (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 il est décrit au paragraphe C8(a),
 - (ii) les obligations locatives comptabilisées 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.

Bailleur

- 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 intervient en tant que bailleur. Il doit rendre compte de ces contrats suivant la présente norme à compter de la date de première application.
- C15 Le bailleur intermédiaire doit faire ce qui suit :
- (a) 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 ;
 - (b) 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 du bien sous-jacent satisfait aux exigences d'IFRS 15 et qu'elle peut donc 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 :
- (a) traiter la reprise à bail comme tout autre contrat de location-financement en vigueur à la date de première application ;
 - (b) 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 :
- (a) traiter la reprise à bail comme tout autre contrat de location simple en vigueur à la date de première application ;
 - (b) ajuster l'actif 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* relativement aux conditions 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 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 s'interpréter 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 :
- (a) IAS 17 *Contrats de location* ;
 - (b) IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location* ;
 - (c) SIC-15 *Avantages dans les contrats de location simple* ;
 - (d) 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 la 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.

Dans les paragraphes modifiés, le texte supprimé est barré et le texte nouveau est souligné.

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, ~~ou~~ d'une immobilisation incorporelle ou d'un actif 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 D9A et à l'ajout des paragraphes D9B à D9E. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Le paragraphe C4 est modifié.

Exemptions pour les regroupements d'entreprises

[...]

C4 Si un nouvel 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 IFRS dans l'état de la situation financière de l'entreprise acquise. À titre d'illustration, si l'acquéreur n'a pas, selon le référentiel comptable antérieur, inscrit à l'actif des contrats de location ~~financement~~ 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 ~~financement~~ à l'actif de ses états financiers consolidés, tout comme ~~IAS 17~~ 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, sauf dans le cas où IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* interdirait 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 dans le cas où les IFRS imposeraient 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 D9A 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 ~~D9A~~ 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 au titre de droits d'utilisation (IFRS 16 Contrats de location) ;

(b) [...]

[...]

D8B Certaines entités détiennent des éléments d'immobilisations corporelles ou incorporelles ou des actifs au titre de droits d'utilisation qui sont ou étaient antérieurement utilisés dans le cadre d'activités assujetties à la réglementation des tarifs. La valeur comptable de tels éléments peut comprendre des montants déterminés selon le référentiel comptable antérieur qui ne remplissent toutefois pas les critères d'inscription à l'actif 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. L'entité qui applique cette exemption à un élément n'est pas tenue de l'appliquer à tous les autres. À la date de transition aux IFRS, l'entité doit soumettre chaque élément pour lequel elle applique l'exemption à un test de dépréciation conformément à IAS 36. Aux fins du présent paragraphe, on considère que des activités sont assujetties à la réglementation des tarifs 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 nouvel adoptant peut appliquer les dispositions transitoires prévues dans IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*. Dès lors, un nouvel adoptant peut déterminer si un accord existant à la date de transition aux IFRS contient un contrat de location sur la base des faits et des circonstances qui existaient à cette date. Un nouvel adoptant peut apprécier si un contrat existant à la date de transition aux IFRS contient un contrat de location en appliquant les paragraphes 9 à 11 d'IFRS 16 à ce contrat sur la base des faits et des circonstances qui existaient à cette date.~~
- D9A ~~[Supprimé] Lorsqu'un nouvel adoptant a déterminé, selon le référentiel comptable antérieur, si un accord contenait un contrat de location et que sa détermination était conforme à celle imposée par IFRIC 4, à ceci près qu'elle a été faite à une date autre que celle requise par IFRIC 4, il n'est pas tenu de refaire cette détermination lorsqu'il adopte les IFRS. Pour que la détermination faite par le nouvel adoptant selon le référentiel comptable antérieur puisse être considérée comme conforme à celle imposée par IFRIC 4, elle doit avoir abouti au même résultat que celui obtenu en appliquant IAS 17 *Contrats de location* et IFRIC 4.~~
- D9B Le nouvel adoptant qui est un preneur peut comptabiliser ses obligations locatives et ses actifs au titre des droits 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 l'obligation locative à la date de transition aux IFRS, le preneur qui applique cette approche devant évaluer l'obligation locative 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 au titre du droit d'utilisation à la date de transition aux IFRS, le preneur devant choisir pour chaque contrat de location d'évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation :
 - (i) soit en en déterminant la valeur comptable comme si IFRS 16 avait été appliquée depuis la date de début du contrat de location (voir le paragraphe D9E), puis en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de transition aux IFRS,
 - (ii) soit au montant de l'obligation locative, 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 au titre de droits d'utilisation à la date de transition aux IFRS.
- D9C Nonobstant les dispositions du paragraphe D9B, si le nouvel 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 au titre du droit d'utilisation à sa juste valeur à la date de transition aux IFRS.
- D9D Le nouvel adoptant qui est un preneur peut exercer le choix, contrat par contrat, de faire une ou plusieurs des choses suivantes à la date de transition aux IFRS :
- (a) appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques relativement similaires (par exemple, si la durée résiduelle, la catégorie de biens sous-jacents et l'environnement économique sont similaires) ;
 - (b) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe D9B aux contrats de location dont le terme 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 fournir les informations requises à leur sujet) comme s'il s'agissait de contrats de location à court terme comptabilisés en application du paragraphe 6 d'IFRS 16 ;
 - (c) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe D9B aux contrats de location dont le bien 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 fournir les informations requises à leur sujet) en appliquant le paragraphe 6 d'IFRS 16 ;
 - (d) exclure les coûts directs initiaux (voir le paragraphe D9E) de l'évaluation de l'actif au titre du droit d'évaluation à la date de transition aux IFRS ;
 - (e) utiliser des connaissances acquises a posteriori, par exemple pour déterminer la durée d'un contrat de location qui contient des options de prolongation ou de résiliation.
- D9E Les termes « paiements de loyers », « preneur », « taux d'emprunt marginal du preneur », « date de début 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 28A, 28B et l'intertitre qui les précède, de même que le paragraphe 64M, sont ajoutés.

Conditions de comptabilisation

[...]

- 14 Les paragraphes ~~B28 à B40~~ B31 à B40 fournissent des indications pour la comptabilisation ~~de locations simples et~~ d'immobilisations incorporelles. Les paragraphes 22 à 28~~B~~ 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 :
- (a) le classement d'un contrat de location dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur soit comme une contrat de location simple soit comme une contrat de location-financement selon ~~IAS 17~~ IFRS 16 Contrats de location ; et
 - (b) [...]

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

- 28A L'acquéreur doit comptabiliser les actifs au titre des droits d'utilisation et les obligations locatives 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 de droits d'utilisation et les obligations locatives pour :

- (a) 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 ;
- (b) les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8 d'IFRS 16).

- 28B L'acquéreur doit évaluer l'obligation locative 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 au titre du droit d'utilisation au montant de l'obligation locative, 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 28A et 28B et de l'intertitre qui les précède. L'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.

Contrats de location simple

- B28 ~~[Supprimé] L'acquéreur ne doit comptabiliser aucun actif ou passif lié à un contrat de location simple dans lequel l'entreprise acquise apparaît en tant que locataire, à l'exception des cas prévus aux paragraphes B29 et B30.~~
- B29 ~~[Supprimé] L'acquéreur doit déterminer si les termes de chaque contrat de location simple où l'entreprise acquise apparaît en tant que locataire sont favorables ou défavorables. L'acquéreur doit comptabiliser une immobilisation incorporelle si les modalités d'un contrat de location simple sont favorables par comparaison aux conditions de marché et un passif si les termes sont défavorables par comparaison aux conditions de marché. Le paragraphe B42 fournit des indications en matière d'évaluation, à la date d'acquisition, de la juste valeur d'actifs qui font l'objet de contrats de location simple où l'entreprise acquise apparaît en tant que bailleur.~~
- B30 ~~[Supprimé] Une immobilisation incorporelle identifiable peut être associée à un contrat de location simple, et elle peut traduire la volonté d'intervenants du marché de valoriser le contrat de location même s'il est conclu à des conditions de marché, par exemple la location de portes d'embarquement dans un aéroport ou d'un point de vente au détail dans un espace commercial de premier choix pourrait procurer un accès à un marché ou d'autres avantages économiques futurs qui répondent à la définition d'immobilisation incorporelle identifiable telle qu'une relation client par exemple. Dans une telle situation, l'acquéreur doit comptabiliser la ou les immobilisations incorporelles identifiées connexes selon le paragraphe B31.~~

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 :
- (a) ~~[supprimé] Une entreprise acquise loue une usine de fabrication au titre d'un contrat de location simple dont les termes sont favorables par comparaison aux conditions de marché. Les termes du contrat de location interdisaient explicitement le transfert du contrat de location (que ce soit par une vente ou par une sous-location). Le montant à concurrence duquel les termes du contrat de location sont favorables par comparaison aux termes de transactions de marché courantes pour des éléments identiques ou similaires est une immobilisation incorporelle qui répond au critère légal contractuel autorisant une comptabilisation distincte du goodwill, même si l'acquéreur ne peut céder ou transférer le contrat de location.~~
- (b) [...]

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. ~~En d'autres termes, 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, comme le paragraphe B29 l'impose pour des contrats de location dans lesquels l'entreprise acquise est le locataire.~~

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 éventuels au titre de la location~~ et des éléments similaires), ainsi qu'à une garantie de valeur résiduelle du preneur incorporée dans un contrat de location ~~une location financement~~ (voir IAS 17 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. L'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 dans l'un ou l'autre des cas suivants :
- (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 d'entrée 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 ;
 - (d) dans le cas des obligations locatives.

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. L'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 (paragraphe 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 obligations locatives brutes ~~liées à un contrat de location-financement~~ (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 ~~IAS 17~~ 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 dettes résultant de contrats de location-financement obligations locatives comptabilisées par un preneur sont soumises aux dispositions de la présente norme en matière de décomptabilisation du paragraphe 3.3.1 de la présente norme,
 - (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 Malgré 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'~~IAS 17~~ 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, auquel cas l'entité doit appliquer cette méthode comptable à toutes les créances locatives, mais peut l'appliquer séparément aux créances sur contrat de location-financement et aux créances sur contrat de location simple.

[...]

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. L'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 économiques et les risques d'un dérivé incorporé sont étroitement liés aux caractéristiques économiques et aux risques 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 constitue : (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 (pour autant que le contrat de location ne comporte aucun effet de levier et que l'indice soit lié à l'inflation dans l'environnement économique propre à l'entité), (ii) soit des paiements de loyers variables conditionnels calculés sur la base du chiffre d'affaires correspondant, (iii) soit des paiements de loyers variables conditionnels 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 ~~IAS 17~~ 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 pour l'évaluation de ces créances selon ~~IAS 17~~ IFRS 16.

[...]

IFRS 13 *Fair Value Measurement*

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 :

- (a) [...]
- (b) aux opérations de location ~~qui entrent dans le champ d'application d'IAS 17~~ comptabilisées selon IFRS 16 *Contrats de location* ;
- (c) [...]

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. L'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 L'entité doit appliquer la présente norme à tous les contrats conclus avec des clients, à l'exception de ce qui suit :
- (a) les contrats de location entrant dans le champ d'application d'~~IAS 17~~ IFRS 16 *Contrats de location* ;
 - (b) [...]

Coûts d'exécution du contrat

[...]

- 97 Les coûts qui sont directement liés à un contrat (ou à un contrat prévu spécifique) comprennent les suivants :
- (a) [...]
 - (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 ~~et~~ de l'outillage et des actifs au titre de droits d'utilisation utilisés pour l'exécution du contrat) ;
 - (d) [...]

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

Contrat à terme ou option d'achat

- B66 Si l'entité a une obligation ou un 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 ~~IAS 17~~ 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 ;
- (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 avantage économique important à exercer son droit. S'il exerce son droit, le client se trouve alors en fait à payer 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 ~~IAS 17~~ IFRS 16, à moins que le contrat fasse partie d'une transaction de cession-bail. Si le contrat fait partie d'une transaction de cession-bail, 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 C1A est ajouté.

Date d'entrée en vigueur

- [...]
- C1A La publication d'IFRS 16 Contrats de location, en janvier 2016, a donné lieu à la modification des paragraphes 5, 97, B66 et B70. L'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. L'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 engagés 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 au titre de droits 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. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

IAS 7 Tableau 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 ~~de bail~~ dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-~~financement~~.

Transactions sans effet sur la 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 du tableau 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. 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-financement ;
- (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. L'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*, ~~et~~ IAS 40 *Immeubles de placement* ~~et~~ IFRS 16 *Contrats de location*). Dans certains pays, 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 temporaire. Dans d'autres pays, 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 diffèrera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporaire 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*, ~~et~~ IFRS 9 *Instruments financiers* ~~et~~ IFRS 16 *Contrats de location*). Dans certains pays, le fait de réévaluer ou autrement ajuster un actif à la juste valeur fait varier le bénéfice imposable (la perte fiscale) de la période. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporaire. Dans d'autres pays, 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 diffèrera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporaire 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. L'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] D'autres normes peuvent imposer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle sur la base d'une approche différente de celle qui est énoncée dans la présente norme. Par exemple, IAS 7 *Contrats de location* impose à une entité d'évaluer la comptabilisation d'une immobilisation corporelle louée sur la base du transfert des risques et des avantages. Toutefois, dans de tels cas, d'autres aspects du traitement comptable de ces actifs, incluant l'amortissement, sont prescrits par la présente norme.~~
- 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 de biens utilisés pour construire, accroître ou remplacer partiellement une immobilisation corporelle ou pour assurer son entretien, tels que la dotation aux amortissements pour les actifs au titre de droits d'utilisation.

Évaluation du coût

[...]

- 27 ~~[Supprimé] Le coût d'une immobilisation corporelle détenue par un preneur dans le cadre d'un contrat de location financement est déterminé selon IAS 17.~~

[...]

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, ~~que celui-ci soit détenu en propre ou dans le cadre d'un contrat de location financement.~~ 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 ~~IAS 17~~ 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. ~~IAS 17~~ 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. L'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 obligations locatives 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 (~~par exemple le loyer payé d'avance~~), le goodwill, les immobilisations incorporelles, les stocks, les immobilisations corporelles, les actifs au titre de droits 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. L'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 charges financières~~ intérêts afférents aux obligations locatives en rapport avec les contrats de location financement, comptabilisés selon ~~IAS 17~~ 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. L'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. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

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, une 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 ~~IAS 17~~ IFRS 16 Contrats de location). Toutefois, ~~comme IAS 17 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, la présente norme s'applique en ce cas~~ la présente norme s'applique aux contrats de location qui deviennent déficitaires avant leur date de début au sens d'IFRS 16. Elle s'applique également aux contrats de location à court terme et aux contrats de location dont le bien 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. L'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 entrant dans le champ d'application d'IAS 17~~ d'immobilisations incorporelles comptabilisés selon IFRS 16 Contrats de location ;
- (d) [...]
- 6 ~~Dans le cas d'un contrat de location financement, l'actif sous-jacent peut être une immobilisation corporelle ou incorporelle. Après la comptabilisation initiale, le preneur traite une immobilisation incorporelle détenue en vertu d'un contrat de location financement selon la présente norme. Les droits détenus par un preneur en vertu d'un résultat d'accords de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits de reproduction sont exclus du champ d'application d'IAS 17 et 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 IAS 17 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. ~~IAS 17~~ 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. L'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 :

- (a) [...]
- (b) les droits et obligations résultant de contrats de location auxquels s'applique la norme ~~IAS 17~~ 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 décomptabilisation et de dépréciation de la présente norme (voir paragraphes 15 à 37, 58, 59, 63 à 65 et annexe A, paragraphes AG36 à AG52 et AG84 à AG93),
 - (ii) les ~~dettes résultant de contrats de location-financement~~ obligations locatives comptabilisées par un preneur sont soumises aux dispositions de décomptabilisation énoncées au paragraphe 39 de la présente norme (~~voir paragraphes 39 à 42 et annexe A, paragraphes AG57 à AG63~~), 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. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

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 la présente annexe.

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 au titre des droits 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. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer cette modification.

INTERPRÉTATION IFRIC 1 *Variation des passifs existants relatifs au démantèlement ou à la remise en état et des autres passifs 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 d'un droit d'utilisation selon IFRS 16 ;
et
- (b) [...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

9B La publication d'IFRS 16, en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 2. L'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*
- [...]
- ~~IAS 17 *Contrats de location*~~
- [...]
- ~~IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat 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 séparable 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 ~~IAS 17~~ IFRS 16.

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

Le paragraphe « Références » est modifié.

Références

- IFRS 16 Contrats de location
- [...]
- ~~IAS 17 Contrats de location (révisée en 2003)~~
- [...]

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, ~~IAS 17~~ 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 6(e) et 6A 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. L'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
- [...]
- ~~IAS 17 Contrats de location (révisée en 2003)~~
- [...]

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 ~~qui entrent dans le champ d'application d'IAS 17 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 en vue de la vente à une autre entité ou qui est comptabilisé selon IFRS 16. ~~Lorsqu'un site web est loué dans le cadre d'un contrat de location simple, le bailleur applique la présente interprétation. Lorsqu'un site web est loué dans le cadre d'un contrat de location financement, le preneur applique la présente interprétation après comptabilisation initiale de l'actif loué.~~

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. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

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] Entre autres, la présente norme s'applique à l'évaluation, dans les états financiers du preneur, d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location comptabilisé comme un contrat de location financement, et à l'évaluation, dans les états financiers du bailleur, d'un immeuble de placement mis à la disposition d'un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple. La présente norme ne traite pas des questions couvertes par IAS 17 *Contrats de location*, notamment :~~
- ~~(a) du classement des contrats de location en contrats de location financement ou contrats de location simple ;~~
 - ~~(b) de la comptabilisation des revenus tirés de la location d'un immeuble de placement (voir également IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*) ;~~
 - ~~(c) de l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location comptabilisé en tant que contrat de location simple ;~~
 - ~~(d) de l'évaluation dans les états financiers du bailleur de son investissement net dans un contrat de location financement ;~~
 - ~~(e) de la comptabilisation des transactions de cession bail ; et~~
 - ~~(f) des informations à fournir sur les contrats de location financement et les contrats de location simple.~~
- 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 selon les dispositions spécifiques d'autres 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 au titre du droit d'utilisation, par le preneur ~~dans le cadre d'un contrat de location financement~~) pour en retirer des loyers ou pour réaliser une plus-value en capital ou les deux, plutôt que 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 au titre du droit d'utilisation, par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) 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] Un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur, dans le cadre d'un contrat de location simple, peut être classé et comptabilisé comme un immeuble de placement si et seulement si l'immeuble répond par ailleurs à la définition d'un immeuble de placement et que le preneur utilise le modèle de la juste valeur défini aux paragraphes 33 à 55 pour l'actif comptabilisé. Ce classement alternatif peut être utilisé au cas par cas. Toutefois, dès que ce classement alternatif a été sélectionné pour un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple, tous les immeubles classés en tant qu'immeubles de placement doivent être comptabilisés en utilisant le modèle de la juste valeur. Lorsque cette méthode alternative de classement est sélectionnée, tout droit classé de cette manière est mentionné dans les informations imposées par les paragraphes 74 à 78.~~
- 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. Ceci 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 au titre des droits d'utilisation.
- 8 Sont par exemple des immeubles de placement :
- (a) un terrain détenu pour réaliser une plus-value en capital à long terme plutôt que 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 dans le cadre d'un contrat de location-financement) 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 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 plutôt qu'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 L'exercice du jugement est nécessaire pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement. 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 indications correspondantes aux paragraphes 7 à 13. Le paragraphe 75(c) impose à l'entité de mentionner ces critères lorsque le classement est difficile.
- 14A 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, au contraire, 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, ils 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, l'entité comptabilise dans la valeur comptable d'un immeuble de placement existant le coût de remplacement d'une partie de celui-ci au moment où les frais sont engagés si les critères de comptabilisation sont respectés. La valeur comptable des éléments remplacés est décomptabilisée selon les dispositions de décomptabilisation de la présente norme.
- 19A 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] Le coût initial d'un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location et classé comme immeuble de placement doit être déterminé selon ce qui est prescrit pour un contrat de location financé au paragraphe 20 d'IAS 17, c'est-à-dire que l'actif doit être comptabilisé au plus faible de la juste valeur du bien immobilier et de la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Un montant équivalent doit être comptabilisé en tant que passif conformément à ce même paragraphe.~~
- 26 ~~[Supprimé] Toute prime payée pour un contrat de location est traitée à cette fin comme faisant partie des paiements minimaux au titre de la location et est par conséquent incluse dans le coût de l'actif, mais exclu du passif. Si un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location est classé en tant qu'immeuble de placement, l'élément comptabilisé à la juste valeur est ce droit et non le bien immobilier sous-jacent. Des indications sur l'évaluation de la juste valeur d'un droit sur un bien immobilier figurent aux paragraphes 33 à 35, 40, 41, 48, 50 et 52 relatifs au modèle de la juste valeur ainsi que dans IFRS 13. Ces indications sont également pertinentes pour l'évaluation de la juste valeur lorsque celle-ci est utilisée comme coût aux fins de la comptabilisation initiale.~~
- 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 immeuble de placement est évalué à la juste valeur sauf (a) si l'opération d'échange manque 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 refléter les 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.
- 29A Un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation doit être évalué initialement à son coût selon IFRS 16.

Évaluation après comptabilisation

Méthode comptable

- 30 **À sous réserve de l'exception prévue des mentions aux paragraphes 32A et 34, 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 changer délibérément de méthode comptable que si le changement permet de produire des états financiers qui fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur 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.
- 32A **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 d'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 32A 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 différents modèles pour les deux catégories décrites au paragraphe 32A, les ventes d'immeubles de placement entre des portefeuilles d'actifs évalués en utilisant différents modèles 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] Lorsqu'un droit sur un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'une location simple est classé comme un immeuble de placement selon le paragraphe 6, le choix du paragraphe 30 ne s'applique pas ; le modèle de la juste valeur doit être appliqué.~~
- 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 reflète, entre autres choses, le 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.
- 40A Lorsqu'un preneur évalue selon le modèle de la juste valeur un immeuble de placement qu'il détient en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation, c'est la juste valeur du droit d'utilisation, et non celle du bien immobilier sous-jacent, qu'il doit utiliser.
- 41 ~~Le paragraphe 25C est IFRS 16 qui précise la base de comptabilisation initiale du coût d'un droit sur un immeuble loué 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 Le paragraphe 33 impose que l'immeuble de placement détenu par le preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation le droit dans l'immeuble loué fasse l'objet, si nécessaire, d'une réévaluation à la juste valeur. Pour un contrat de location négocié à des conditions de Si les paiements de loyers sont aux taux du marché, la cette juste valeur à l'acquisition du droit sur l'immeuble loué, nette de tous les paiements de loyers prévus attendus (y compris ceux qui se rapportent à des passifs obligations locatives comptabilisées), devrait, à l'acquisition, être égale à zéro. Cette juste valeur ne change pas, même si, pour des raisons comptables, un actif loué et un passif sont comptabilisés à la juste valeur ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, conformément au paragraphe 20 d'IAS 17. Donc, le fait de réévaluer l'actif au titre du droit d'utilisation loué pour le porter de son coût déterminé conformément au paragraphe 25 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 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 les passifs qui sont comptabilisés comme des actifs ou des passifs distincts. Par exemple :
- 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 ;
 - si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le revenu locatif se réfère 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 ;
 - 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 ;
 - la juste valeur d'un immeuble de placement détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation dans le cadre d'un contrat de location reflète les flux de trésorerie attendus (y compris les paiements de loyers variables le loyer conditionnel 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 faut 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 réfutable 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 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.**

53A Lorsqu'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 ~~défini dans 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 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 réfutable 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 ~~défini dans 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 l'ensemble de ses immeubles de placement selon les dispositions d'IAS 16 relatives à ce modèle, à l'exception de ceux qui satisfont aux critères de classement comme détenus en vue de la vente (ou sont inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*. Les immeubles de placement qui satisfont~~

aux critères de classement comme détenus en vue de la vente (ou sont inclus dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) doivent être évalués selon IFRS 5.

Après la comptabilisation initiale, une entité qui choisit le modèle du coût doit évaluer un immeuble de placement :

- (a) selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* s'il satisfait aux critères de classement 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) ;**
- (b) selon IFRS 16 s'il est détenu par un preneur en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation et qu'il n'est pas détenu en vue de la vente selon IFRS 5 ;**
- (c) selon les dispositions d'IAS 16 relatives au modèle du coût dans tous les autres cas.**

Transferts

- 57 Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués si, et seulement si, il y a changement d'utilisation mis en évidence par :
- (a) un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie biens 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 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(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 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 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

bien, 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 ce bien, 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 immeubles de placement 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.

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 en acquiert le contrôle selon les dispositions visant à déterminer quand une obligation de prestation est remplie contenues dans IFRS 15. ~~IAS 17~~ 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 praticable pour une entité de déterminer la valeur comptable de la partie remplacée, elle peut utiliser le coût de remplacement comme indication de ce que le coût de la partie remplacée était 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 refléter le 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 est impossible de déterminer la juste valeur de la partie 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'~~IAS 17~~ 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 selon les 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 indemnités 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 sur 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 :
- les dépréciations d'immeubles de placement sont comptabilisées selon IAS 36 ;
 - les mises hors service ou les sorties d'immeubles de placement sont comptabilisées selon les paragraphes 66 à 71 de la présente norme ;
 - les indemnités provenant de tiers pour un immeuble de placement qui a été déprécié, perdu ou détruit sont comptabilisées en résultat net lorsqu'elles deviennent exigibles ; et
 - 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 ~~IAS 17~~ IFRS 16. Selon ~~IAS 17~~ IFRS 16, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations relatives aux bailleurs pour les contrats de location qu'il a conclus. ~~Une entité Le preneur~~ qui détient un immeuble de placement ~~en tant qu'actif au titre du droit d'utilisation dans le cadre d'un contrat de location simple ou d'un contrat de location financement~~ fournit les informations exigées des preneurs ~~pour les contrats de location financement 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 :**
- si elle applique le modèle de la juste valeur ou le modèle du coût ;
 - ~~[supprimé] si elle applique le modèle de la juste valeur, si des droits sur des biens immobiliers détenus dans le cadre de contrats de location simples sont classés et comptabilisés comme immeubles de placement et dans quelles circonstances ;~~
 - 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 ;
 - ~~[supprimé]~~
 - 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 de telle évaluation, ce fait doit être indiqué ;
 - les montants comptabilisés en résultat net au titre :
 - des produits locatifs des immeubles de placement,
 - 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,
 - 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
 - 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) ;
 - l'existence de restrictions (et le montant de ces restrictions) relativement 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'un établissement à l'étranger 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) 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 toutes les obligations ~~liées à des contrats de location~~ locatives comptabilisées qui ont été ajoutées 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'estimation 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.

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'un établissement à l'étranger 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. De plus :
- (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

- 84A La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2011–2013*, en décembre 2013, a donné lieu à l'ajout du paragraphe 14A et d'un intertitre précédant le paragraphe 6. L'entité doit appliquer cette modification de manière prospective aux acquisitions d'immeubles de placement à compter du début de la période au cours de laquelle elle en fait l'adoption. Par conséquent, les acquisitions d'immeubles de placement comptabilisées au cours de périodes antérieures ne doivent pas être ajustées. Cependant, l'entité peut 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 elle dispose des informations dont elle a besoin pour appliquer la modification à ces transactions passées.

IFRS 16

- 84B L'entité qui applique pour la première fois IFRS 16 et les modifications corrélatives apportées à la présente norme doit appliquer les dispositions transitoires énoncées à l'annexe C d'IFRS 16 à ses immeubles de placement détenus en tant qu'actifs au titre des droits d'utilisation.

Date d'entrée en vigueur

- 85 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente norme à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2005, elle doit l'indiquer.
- 85A La publication d'IAS 1 *Présentation des états financiers* (révisée en 2007) a donné lieu à la modification de la terminologie utilisée dans les IFRS et du paragraphe 62. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Si l'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 53A et 53B. L'entité doit appliquer ces modifications à titre prospectif pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. L'entité est autorisée 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 aux dates d'application des modifications. Une application anticipée est autorisée. Si l'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(d). L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer ces modifications.
- 85D La publication des *Améliorations annuelles — Cycle 2011–2013*, en décembre 2013, a donné lieu à l'ajout d'intertitres avant le paragraphe 6 et après le paragraphe 84, ainsi qu'à l'ajout des paragraphes 14A et 84A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2014. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les 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(b), 9, 67 et 70. L'entité qui applique IFRS 15 doit 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 au titre des droits 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, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 et 78, à l'ajout des paragraphes 19A, 29A et 40A ainsi que du paragraphe 84B et de l'intertitre qui le précède, et à la suppression des paragraphes 3, 6, 25, 26 et 34. L'entité qui applique IFRS 16 doit appliquer ces modifications.

Retrait d'IAS 40 (2000)

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