

NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE 16

Contrats de location

OBJECTIF

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

CHAMP D'APPLICATION

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

EXEMPTIONS RELATIVES À LA COMPTABILISATION (PARAGRAPHES B3 À B8)

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

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

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

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

Séparation des composantes d'un contrat

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

Preneur à bail

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

Bailleur

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

DURÉE DU CONTRAT DE LOCATION (PARAGRAPHES B34 À B41)

- 18 L'entité doit déterminer la durée du contrat de location comme étant la période pendant laquelle le contrat de location est non résiliable, en tenant compte à la fois:
- a) des périodes couvertes par toute option de renouvellement du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer, et
 - b) des périodes couvertes par toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.

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

PRENEUR

Comptabilisation

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

Évaluation

Évaluation initiale

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

- 23 **À la date de prise d'effet, le preneur doit évaluer au coût l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation.**
- 24 Le coût de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation doit comprendre:
- a) le montant de l'évaluation initiale du passif locatif, effectuée conformément au paragraphe 26;
 - b) le cas échéant, le montant des loyers versés à la date de prise d'effet ou avant cette date, déduction faite des *avantages incitatifs à la location* reçus;
 - c) le cas échéant, les *coûts directs initiaux* supportés par le preneur; et
 - d) une estimation des coûts que le preneur devra supporter lors du démantèlement et de l'enlèvement de l'actif sous-jacent, lors de la restauration du site sur lequel il est situé ou lors de la remise de l'actif dans l'état exigé par les termes et conditions du contrat de location, à l'exception des coûts engagés pour produire des stocks. Le preneur contracte l'obligation afférente à ces coûts soit à la date de prise d'effet du contrat, soit par suite de l'utilisation de l'actif sous-jacent pendant une période donnée.

- 25 Le preneur doit inclure les coûts décrits au paragraphe 24, point d), dans le coût de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation lorsqu'il contracte une obligation afférente à ces coûts. Il applique IAS 2 *Stocks* aux coûts subis pendant une période donnée du fait de l'utilisation de cet actif pour produire des stocks sur cette période. 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 du passif locatif

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

Évaluation ultérieure

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

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

Modèle du coût

- 30 Pour appliquer le modèle du coût, le preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation au coût:
- a) diminué du montant cumulé des amortissements et du montant cumulé des pertes de valeur; et
 - b) ajusté pour tenir compte, le cas échéant, des réévaluations du passif locatif spécifiées au paragraphe 36, point c).
- 31 Pour amortir l'actif comptabilisé 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 prévoit le transfert de la propriété juridique de l'actif sous-jacent au plus tard à la fin de la durée du contrat de location, ou bien si le coût de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation tient compte du fait que le preneur exercera une option d'achat, le preneur doit amortir l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation sur l'intervalle entre la date de prise d'effet du contrat et le terme de la *durée d'utilité* de l'actif sous-jacent. Dans les autres cas, le preneur doit amortir l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation sur l'intervalle allant de la date de prise d'effet 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 comptabilisé au titre du droit d'utilisation s'est déprécié et pour comptabiliser toute perte de valeur identifiée, le preneur doit appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

Autres modèles d'évaluation

- 34 Si le preneur applique le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement* à ses immeubles de placement, il doit aussi appliquer le modèle de la juste valeur à ses actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation qui correspondent à la définition d'un immeuble de placement au sens d'IAS 40.
- 35 Si le preneur applique le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16 à une catégorie d'immobilisations corporelles, il peut choisir d'appliquer ce modèle à tous les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation qui se rattachent à des immobilisations corporelles de cette catégorie.

Évaluation ultérieure du passif locatif

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

Réévaluation du passif locatif

- 39 Après la date de prise d'effet, le preneur doit appliquer les paragraphes 40 à 43 pour réévaluer le passif locatif afin de tenir compte des variations de loyers. Le preneur doit comptabiliser le montant de la réévaluation du passif locatif comme un ajustement de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation. Toutefois, si la valeur comptable de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation est ramenée à zéro et qu'il est nécessaire de constater une diminution supplémentaire du passif locatif, le preneur doit comptabiliser le reste du montant de la réévaluation en résultat net.
- 40 Le preneur doit réévaluer le passif locatif en actualisant le montant des paiements de loyers révisés 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, ainsi que décrit aux paragraphes 20 et 21. Le preneur doit réviser le montant des loyers à payer en se fondant sur la durée révisée du contrat de location; ou
 - b) il y a un changement dans l'appréciation d'une option d'achat de l'actif sous-jacent, appréciation qui tient compte des événements et circonstances décrits aux paragraphes 20 et 21 dans le contexte d'une option d'achat. Le preneur doit réviser le montant des loyers de manière à prendre en compte le changement du montant des sommes à payer dans le cadre de l'option d'achat.
- 41 Lorsqu'il applique le paragraphe 40, le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite applicable sur la durée restante du contrat de location, si ce taux peut être facilement déterminé, ou, dans le cas contraire, son taux d'emprunt marginal à la date de la réévaluation.
- 42 Le preneur doit réévaluer le passif locatif en actualisant les paiements de loyers révisés, dès lors que l'une ou l'autre des situations survient:
- a) il y a une modification des sommes qui devraient être payées au titre d'une garantie de valeur résiduelle. Le preneur doit réviser le montant des loyers à payer de manière à prendre en compte la variation des sommes qu'il s'attend à devoir payer au titre de la garantie de valeur résiduelle;
 - b) le montant des loyers futurs subit une modification liée à une variation de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements, ce qui inclut par exemple une modification visant à tenir compte de l'évolution des prix du marché locatif après examen de ce marché. Le preneur ne doit réévaluer le passif locatif pour tenir compte de révisions de loyers que lorsque les flux de trésorerie sont modifiés (c'est-à-dire lorsque la révision des loyers à payer prend effet). Le preneur doit réviser le montant des loyers à payer sur la durée restante du contrat de location en se fondant sur les paiements contractuels révisés.
- 43 Lorsque le paragraphe 42 s'applique, taux d'actualisation utilisé par le preneur doit demeurer inchangé, à moins que la modification du montant des loyers à payer résulte d'une évolution de taux d'intérêt variables. Dans ce cas, le preneur doit utiliser un taux d'actualisation révisé qui prend en compte les variations de taux d'intérêt.

Modifications du contrat de location

- 44 Le preneur doit comptabiliser une modification du contrat de location comme un contrat de location distinct dès lors que les deux conditions suivantes sont remplies:
- a) la modification élargit le périmètre du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents; et
 - b) la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix séparé du droit d'utilisation ajouté, compte tenu, le cas échéant, des ajustements appropriés apportés à ce prix pour refléter les circonstances propres au contrat.
- 45 Dans le cas où la modification du contrat de location n'est pas traitée comme un contrat de location distinct, le preneur doit, à la date d'entrée en vigueur de la modification:
- 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; et
 - c) réévaluer le passif locatif sur la base des loyers révisés actualisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé. Le preneur doit utiliser comme taux d'actualisation révisé le taux d'intérêt implicite du contrat de location sur la durée restante, du contrat de location dès lors que ce taux peut être facilement déterminé, ou, dans le cas contraire, son taux d'emprunt marginal à la date d'entrée en vigueur de la modification:

- 46 Dans le cas où la modification de contrat de location n'est pas comptabilisée comme un contrat de location distinct, le preneur doit comptabiliser la réévaluation du passif locatif en:
- a) réduisant la valeur comptable de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation afin de prendre en compte les effets de la résiliation partielle ou totale du contrat de location, dès lors que la modification correspond à une réduction du périmètre de ce contrat. Le preneur doit comptabiliser en résultat net tout profit ou perte se rattachant à cette résiliation partielle ou totale du contrat de location.
 - b) procédant à un ajustement correspondant de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation.
- 46A Par mesure de simplification, le preneur peut choisir de ne pas évaluer si un allègement de loyer qui satisfait aux conditions du paragraphe 46B constitue ou non une modification de contrat de location. Le preneur qui fait ce choix doit comptabiliser tout changement apporté aux paiements de loyers en raison de cet allègement de loyer comme il le ferait selon la présente norme si ce changement n'était pas une modification de contrat de location.
- 46B La mesure de simplification prévue au paragraphe 46A s'applique uniquement aux allègements de loyer accordés en conséquence directe de la pandémie de COVID-19 et seulement si toutes les conditions suivantes sont réunies:
- a) le changement apporté aux paiements de loyers a pour résultat que la contrepartie révisée du contrat de location est pour l'essentiel identique, sinon inférieure, à la contrepartie du contrat de location immédiatement avant ce changement;
 - b) s'il y a réduction des paiements de loyers, celle-ci ne porte que sur les paiements originellement exigibles le 30 juin 2022 ou avant cette date (par exemple, un allègement de loyer remplit cette condition s'il donne lieu à des paiements de loyers réduits le 30 juin 2022 ou avant cette date et accrus au-delà du 30 juin 2022); et
 - c) aucun changement de fond n'est apporté aux autres termes et conditions du contrat de location.

Présentation

- 47 Le preneur doit présenter les éléments suivants soit dans l'état de la situation financière, soit dans les notes accompagnant les états financiers:
- a) les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation, séparément des autres actifs. Si le preneur ne présente pas les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation séparément dans l'état de la situation financière, il doit:
 - i) les inclure dans les postes où les actifs sous-jacents correspondants seraient présentés s'ils lui appartenaient; et
 - ii) indiquer les postes de l'état de la situation financière dans lesquels ces actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation sont inclus;
 - b) les passifs locatifs, séparément des autres passifs. Si le preneur ne présente pas les passifs locatifs séparément dans l'état de la situation financière, il doit indiquer les postes de l'état de la situation financière dans lesquels ces passifs locatifs sont inclus.
- 48 La disposition énoncée au paragraphe 47, point a), ne s'applique pas aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation qui répondent à la définition d'un immeuble de placement, et qui doivent donc être présentés en tant qu'immeubles de placement dans l'état de la situation financière.
- 49 Dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, le preneur doit présenter la charge d'intérêts relative au passif locatif séparément de la dotation aux amortissements pour l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation. La charge d'intérêts sur le passif locatif est une composante des charges financières, lesquelles doivent, conformément au paragraphe 82, point b), d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, être présentées séparément dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.

50 Dans le tableau des flux de trésorerie, le preneur doit classer:

- a) les sorties de trésorerie se rapportant au principal du passif locatif dans les activités de financement;
- b) les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur le passif locatif, en appliquant les dispositions d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* relatives aux intérêts versés; et
- c) les paiements de loyers au titre de contrats de location à court terme, les paiements de loyers au titre de contrats de location d'actifs de faible valeur et les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation du passif locatif, dans les activités d'exploitation.

Informations à communiquer

51 **En matière d'informations à communiquer, l'objectif est que le preneur fournisse dans les notes des informations qui, conjuguées à celles fournies dans l'état de la situation financière, dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, donnent aux utilisateurs des états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, 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 dont il est preneur. Il n'est toutefois pas tenu de reprendre les informations déjà présentées ailleurs dans les états financiers, si celles-ci sont incorporées par un renvoi dans la note ou la section distincte consacrée aux contrats de location.

53 Le preneur doit communiquer les montants suivants pour la période de reporting:

- a) la dotation aux amortissements sur les actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation, ventilés par catégorie d'actifs sous-jacents;
- b) la charge d'intérêts sur les passifs locatifs;
- c) les charges liées aux contrats de location à court terme comptabilisées en application du paragraphe 6. Il n'est pas nécessaire d'inclure les charges se rapportant à des contrats de location d'une durée inférieure ou égale à un mois;
- d) les charges liées aux contrats de location d'actifs de faible valeur comptabilisées en application du paragraphe 6. Il n'est pas nécessaire d'inclure les charges liées à des contrats de location à court terme d'actifs de faible valeur qui sont déjà incluses dans le paragraphe 53, point c);
- e) les charges se rapportant aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation des passifs locatifs;
- f) les produits résultant de la sous-location d'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation;
- g) le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location;
- h) les entrées d'actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation;
- i) les profits ou pertes résultant de transactions de cession-bail; et
- j) la valeur comptable des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation à la date de clôture, ventilés par catégorie d'actifs sous-jacents.

- 54 Le preneur doit présenter les informations mentionnées au paragraphe 53 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme ne convienne mieux. Les montants présentés doivent comprendre les coûts que le preneur a inclus dans la valeur comptable d'un autre actif pendant la période de reporting.
- 55 Si le portefeuille de contrats de location à court terme dans lesquels se trouve engagé le preneur à la date de clôture diffère de celui auquel se rapportent les charges liées à des contrats à court terme communiquées en application du paragraphe 53, point c), le preneur doit présenter le montant de ses engagements locatifs pour les contrats de location à court terme comptabilisés en appliquant le paragraphe 6.
- 56 Lorsque des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation répondent à la définition d'un immeuble de placement, le preneur doit appliquer les dispositions en matière d'informations à fournir énoncées dans IAS 40. Dans ce cas, le preneur n'est alors pas tenu de fournir les informations exigées au paragraphe 53, points a), f), h) et j), pour ces actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation.
- 57 Si le preneur évalue des actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation selon le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16, il doit fournir les informations exigées au paragraphe 77 d'IAS 16 pour ces actifs.
- 58 Le preneur doit fournir une analyse des échéances des passifs locatifs en application des paragraphes 39 et B11 d'IFRS 7 *Instruments financiers: Informations à fournir* et la présenter séparément des analyses des échéances des autres passifs financiers.
- 59 En plus des informations exigées aux paragraphes 53 à 58, le preneur doit fournir au sujet de ses activités de location toute autre information qualitative ou quantitative nécessaire (selon les indications du paragraphe B48) à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51. Il peut s'agir, entre autres, d'informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier:
- a) la nature des activités de location du preneur;
 - b) les sorties de trésorerie futures qui n'ont pas été prises en compte lors de l'évaluation des passifs locatifs et auxquelles le preneur est potentiellement exposé, notamment en raison
 - i) de paiements de loyers variables (comme expliqué au paragraphe B49);
 - ii) d'options de renouvellement et d'options de résiliation (comme expliqué au paragraphe B50);
 - iii) de garanties de valeur résiduelle (comme expliqué au paragraphe B51); et
 - iv) de contrats de location qui n'ont pas encore pris effet, mais qui engagent le preneur;
 - c) les restrictions ou clauses restrictives (*covenants*) figurant dans les contrats de location; et
 - d) les transactions de cession-bail (comme expliqué au paragraphe B52).
- 60 Si le preneur comptabilise des contrats de location à court terme ou des contrats de location d'actifs de faible valeur conformément au paragraphe 6, il doit l'indiquer.
- 60A Si le preneur applique la mesure de simplification prévue au paragraphe 46A, il doit indiquer:
- a) qu'il a appliqué la mesure de simplification à tous les allègements de loyer qui satisfont aux conditions énoncées au paragraphe 46B ou, s'il ne l'a pas appliquée à tous ces allègements, fournir des informations sur la nature des contrats pour lesquels il a appliqué la mesure de simplification (voir paragraphe 2); et

- b) le montant comptabilisé en résultat net pour la période de reporting, de façon à refléter les changements de paiements de loyers découlant d'allègements de loyer auxquels le preneur a appliqué la mesure de simplification du paragraphe 46A.

BAILLEUR

Classement des contrats de location (paragraphe B53 à B58)

- 61 Le bailleur doit classer chacun de ses contrats de location soit en contrat de location simple, soit en contrat de location-financement.**
- 62 Un contrat de location est classé en contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent. Un contrat de location est classé en contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent.**
- 63 Déterminer si un contrat de location est un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la substance de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement sont les suivants:
 - a) le contrat de location a pour effet, au terme de sa durée, de transférer au preneur la propriété de l'actif sous-jacent;
 - b) le preneur a l'option d'acheter l'actif sous-jacent à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa *juste valeur* à la date à laquelle l'option devient exerçable pour que, dès la *date de conclusion* du contrat de location, l'on soit raisonnablement certain que l'option sera exercée;
 - c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la *durée de vie économique* de l'actif sous-jacent, même s'il n'y a pas de transfert de propriété;
 - d) à la date de conclusion du contrat de location, la valeur actualisée des paiements de loyers s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif sous-jacent; et
 - e) l'actif sous-jacent est d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut l'utiliser sans lui apporter de modifications majeures.
- 64 Les indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en contrat de location-financement sont notamment les suivants:
 - a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes liées à la résiliation subies par le bailleur sont à la charge du preneur;
 - b) les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur résiduelle de l'actif sous-jacent reviennent au preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession au terme du contrat de location); et
 - c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.
- 65 Les exemples et indicateurs cités aux paragraphes 63 et 64 ne sont pas toujours concluants. Si d'autres caractéristiques montrent clairement que le contrat ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent, le contrat de location est classé en tant que contrat de location simple. Cela peut être le cas, par exemple, si la propriété de l'actif sous-jacent est transférée au terme du contrat de location moyennant le paiement d'un montant variable égal à sa juste valeur du moment, ou en cas de paiements de loyers variables ayant pour conséquence que le bailleur ne transfère pas la quasi-totalité de ces risques et avantages.

- 66 Le classement d'un contrat de location se fait à la date de conclusion et n'est révisé qu'en cas de modification de ce contrat. Les changements d'estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle de l'actif sous-jacent) ou les changements de circonstances (par exemple, un défaut du preneur) n'entraînent pas de reclassement du contrat de location à des fins comptables.

Contrats de location-financement

Comptabilisation et évaluation

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

Évaluation initiale

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

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

- 70 À la date de prise d'effet du contrat, les paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'investissement net dans le contrat de location comprennent les paiements suivants, liés au droit d'utiliser l'actif sous-jacent sur la durée du contrat, qui n'ont pas encore été reçus à la date de prise d'effet:
- a) les paiements fixes (y compris en substance ainsi que précisé au paragraphe B42), déduction faite des avantages incitatifs à la location consentis restant dus;
 - b) les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux, initialement évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de prise d'effet;
 - c) les garanties de valeur résiduelle données au bailleur par le preneur, une personne liée au preneur ou un tiers non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie;
 - d) le prix d'exercice de toute option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer (ce qui est apprécié à l'aide des facteurs décrits au paragraphe B37); et
 - e) les pénalités exigées en cas de résiliation anticipée du contrat de location, si la durée de ce contrat prend en compte l'exercice par le preneur d'une option de résiliation.

Bailleurs fabricants ou distributeurs

- 71 À la date de prise d'effet, le bailleur fabricant ou distributeur doit comptabiliser les éléments suivants pour chacun de ses contrats de location-financement:
- a) les produits des activités ordinaires, c'est-à-dire la juste valeur de l'actif sous-jacent ou, si elle est inférieure, la valeur actualisée des paiements de loyers revenant au bailleur, calculée à l'aide d'un taux d'intérêt de marché;

b) le coût des ventes, c'est-à-dire le coût de l'actif sous-jacent, ou sa valeur comptable si elle est différente, moins la valeur actualisée de la *valeur résiduelle non garantie*; et

c) le profit ou la perte sur vente (c'est-à-dire la différence entre les produits des activités ordinaires et le coût des ventes), établi selon les principes retenus par le bailleur pour ses ventes fermes auxquelles IFRS 15 s'applique. Le bailleur fabricant ou distributeur doit comptabiliser à la date de prise d'effet le profit ou la perte sur la vente se rattachant à un contrat de location-financement, indépendamment du fait que l'actif sous-jacent est transféré comme il est décrit dans IFRS 15.

72 Les fabricants et les distributeurs donnent souvent à leurs clients le choix entre l'achat ou la location d'un actif. La location-financement d'un bien par un bailleur fabricant ou distributeur engendre un profit ou une perte équivalent à ce qu'aurait engendré la vente ferme de l'actif sous-jacent, au prix de vente normal, compte tenu de toute ristourne ou remise commerciale applicable.

73 Les bailleurs fabricants ou distributeurs proposent parfois des taux d'intérêt artificiellement bas pour attirer les clients. L'utilisation d'un tel taux conduirait à la comptabilisation, par le bailleur, d'une partie excessive du produit total de la transaction à la date de prise d'effet. Si les taux d'intérêt exigés sont artificiellement bas, le bailleur fabricant ou distributeur doit limiter le profit réalisé sur la vente au montant du profit qu'il obtiendrait s'il exigeait un taux d'intérêt de marché.

74 Le bailleur fabricant ou distributeur doit comptabiliser en charges les coûts engagés pour l'obtention d'un contrat de location-financement à la date de prise d'effet, ces coûts étant essentiellement rattachés à la réalisation du profit sur la vente par le fabricant ou le distributeur. Les coûts supportés par un bailleur fabricant ou distributeur pour l'obtention d'un contrat de location-financement sont exclus de la définition des coûts directs initiaux et sont donc exclus de l'investissement net dans le contrat de location.

Évaluation ultérieure

75 Le bailleur doit comptabiliser les produits financiers sur la durée du contrat de location selon un modèle où le taux de rentabilité de l'investissement net du bailleur dans le contrat est constant sur la période.

76 Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location de manière systématique et rationnelle. Il doit imputer à l'*investissement brut 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 de valeurs résiduelles non garanties utilisées pour calculer l'investissement brut dans le contrat de location. En cas de diminution de la valeur résiduelle non garantie estimée, le bailleur doit réviser l'imputation des produits sur la durée du contrat de location et comptabiliser immédiatement toute diminution au titre des montants constatés.

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

Modification de contrat

79 Le bailleur doit comptabiliser la modification d'un contrat de location-financement comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies:

a) la modification élargit le périmètre du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents; et

b) la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix séparé du droit d'utilisation ajouté, compte tenu, le cas échéant, des ajustements appropriés apportés à ce prix pour refléter les circonstances propres au contrat.

- 80 Si la modification du contrat de location-financement n'est pas comptabilisée comme un contrat de location distinct, le bailleur doit prendre en compte cette modification comme suit:
- a) dans les cas où le contrat de location aurait été classé comme un contrat de location simple si la modification avait été en vigueur à la date de conclusion, le bailleur doit:
 - i) comptabiliser la modification du contrat de location comme un nouveau contrat de location à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification; et
 - ii) évaluer la valeur comptable de l'actif sous-jacent comme correspondant à l'investissement net dans le contrat de location immédiatement avant la date d'entrée en vigueur de la modification.
 - 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 de l'actif sous-jacent diminuent.**
- 82 Le bailleur doit comptabiliser en charges les coûts, y compris l'amortissement, qu'il supporte pour générer des produits locatifs.
- 83 Les coûts directs initiaux que le bailleur supporte pour obtenir un contrat de location simple doivent être ajoutés à la valeur comptable de l'actif sous-jacent et être comptabilisés en charges sur la durée du contrat de location, sur la même base que les produits locatifs.
- 84 La méthode d'amortissement retenue pour les actifs sous-jacents aux contrats de location simple doit être cohérente avec la méthode d'amortissement que le bailleur applique normalement à des actifs similaires. Le bailleur doit calculer la dotation aux amortissements selon IAS 16 et IAS 38.
- 85 Pour déterminer si l'actif sous-jacent à un contrat de location simple s'est déprécié et pour comptabiliser toute perte de valeur, le bailleur doit appliquer IAS 36.
- 86 Le bailleur fabricant ou distributeur ne doit pas comptabiliser de profit au titre d'une vente lorsqu'il conclut un contrat de location simple, car l'opération n'équivaut pas à une vente.

Modifications du contrat de location

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

Présentation

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

Informations à communiquer

- 89 **En matière d'informations à communiquer, l'objectif est que le bailleur fournisse dans les notes des informations qui, conjuguées à celles fournies dans l'état de la situation financière, dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, donnent aux utilisateurs des états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Les dispositions relatives à cet objectif sont énoncées aux paragraphes 90 à 97.**

- 90 Le bailleur doit communiquer les montants suivants pour la période de reporting:
- a) pour les contrats de location-financement:
 - i) le profit ou la perte réalisé sur la vente;
 - ii) les produits financiers tirés de l'investissement net dans le contrat de location; et
 - iii) les produits se rapportant aux paiements de loyers variables non inclus dans l'évaluation de l'investissement net dans le contrat de location;
 - b) pour les contrats de location simple: les produits locatifs, en présentant séparément les produits se rapportant aux paiements de loyers variables qui ne sont pas fonction d'un indice ou d'un taux.
- 91 Le bailleur doit communiquer les informations mentionnées au paragraphe 90 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme ne convienne mieux.
- 92 Le bailleur doit communiquer au sujet de ses activités de location toute autre information qualitative ou quantitative nécessaire à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 89. Il peut s'agir, entre autres, d'informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier:
- a) la nature des activités de location du preneur; et
 - b) la manière dont le bailleur gère les risques liés aux droits qu'il conserve sur les actifs sous-jacents. Le bailleur doit notamment indiquer sa stratégie de gestion des risques pour les droits qu'il conserve sur les actifs sous-jacents, y compris les moyens utilisés pour réduire ces risques. De tels moyens peuvent comprendre, par exemple, des accords de rachat, des garanties de valeur résiduelle ou des paiements de loyers variables pour utilisation au-delà de limites prédéterminées.

Contrats de location-financement

- 93 Le bailleur doit fournir des explications qualitatives et quantitatives sur les variations importantes de la valeur comptable de son investissement net dans des contrats de location-financement.
- 94 Le bailleur doit communiquer une analyse des échéances des loyers à recevoir, faisant apparaître les paiements de loyers non actualisés à recevoir annuellement pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années suivantes. Le bailleur doit rapprocher les paiements de loyers non actualisés de l'investissement net dans le contrat de location. Ce rapprochement doit indiquer les produits financiers non acquis liés aux loyers à recevoir, ainsi que le montant actualisé de toute valeur résiduelle non garantie.

Contrats de location simple

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

- 97 Le bailleur doit communiquer une analyse des échéances de paiements de loyers, faisant apparaître les paiements de loyers non actualisés à recevoir annuellement pour au moins chacune des cinq premières années, et leur montant total pour les années suivantes.

TRANSACTIONS DE CESSION-BAIL

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

Apprécier si le transfert de l'actif constitue une vente

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

La cession de l'actif constitue une vente

- 100 Si la cession de l'actif par le vendeur-preneur satisfait aux exigences d'IFRS 15 pour la comptabilisation en tant que vente d'un actif:
- a) le vendeur-preneur doit évaluer l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation par suite de la transaction de cession-bail proportionnellement à la valeur comptable antérieure de l'actif correspondant au droit d'utilisation conservé. Il ne doit donc comptabiliser que le profit ou la perte correspondant aux droits cédés à l'acheteur-bailleur.
 - b) l'acheteur-bailleur doit comptabiliser l'achat de l'actif suivant les normes applicables et le contrat de location suivant les dispositions de la présente norme relatives à la comptabilité du bailleur.
- 101 Si la juste valeur de la contrepartie de la vente de l'actif ne correspond pas à la juste valeur de ce dernier, ou si les paiements de loyers ne correspondent pas aux prix du marché, l'entité doit apporter les ajustements suivants pour évaluer le produit de la vente à la juste valeur:
- a) comptabiliser toute transaction consentie à des conditions inférieures à celles du marché comme des paiements de loyers anticipés; et
 - b) comptabiliser toute transaction consentie à des conditions supérieures à celles du marché comme un financement supplémentaire accordé par l'acheteur-bailleur au vendeur-preneur.

- 102 L'entité doit évaluer les ajustements éventuels exigés par le paragraphe 101 sur la base de celui des deux montants suivants qui est le plus facile à déterminer:

- a) la différence entre la juste valeur de la contrepartie de la vente et la juste valeur de l'actif; et
- b) la différence entre la valeur actualisée des paiements de loyers prévus au contrat et la valeur actualisée des paiements de loyers aux prix du marché.

La cession de l'actif ne constitue pas une vente

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

- b) l'acheteur-bailleur ne doit pas comptabiliser l'actif cédé et il doit comptabiliser un actif financier égal au produit de la cession en appliquant IFRS 9.

EXCEPTION TEMPORAIRE LIÉE À LA RÉFORME DES TAUX D'INTÉRÊT DE RÉFÉRENCE

- 104 Le preneur doit appliquer les paragraphes 105 et 106 à toute modification de contrat de location qui entraîne un changement de base de détermination des paiements de loyers futurs du fait de la réforme des taux d'intérêt de référence (voir les paragraphes 5.4.6 et 5.4.8 d'IFRS 9). Les paragraphes en question s'appliquent uniquement à de telles modifications de contrats de location. À cet égard, l'expression «réforme des taux d'intérêt de référence» s'entend de la réforme d'un taux d'intérêt de référence à l'échelle d'un marché, décrite au paragraphe 6.8.2 d'IFRS 9.
- 105 Par mesure de simplification, pour comptabiliser une modification de contrat de location requise par la réforme des taux d'intérêt de référence, le preneur doit appliquer le paragraphe 42. Cette mesure de simplification s'applique uniquement aux modifications en question. À cet égard, une modification de contrat de location est requise par la réforme des taux d'intérêt de référence si et seulement si les deux conditions suivantes sont remplies:
- a) la nécessité d'apporter la modification est une conséquence directe de la réforme des taux d'intérêt de référence; et
 - b) la nouvelle base de détermination des paiements de loyers est économiquement équivalente à l'ancienne (c'est-à-dire la base précédant immédiatement la modification).
- 106 Toutefois, si d'autres modifications de contrats de location sont apportées en plus de celles requises par la réforme des taux d'intérêt de référence, le preneur doit appliquer les dispositions pertinentes de la présente norme pour comptabiliser toutes les modifications de contrats de location apportées en même temps, y compris celles requises par la réforme des taux d'intérêt de référence.

Appendice A

Définitions

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme.

date de prise d'effet du contrat de location (date de prise d'effet)

Date à laquelle un **bailleur** met un **actif sous-jacent** à la disposition d'un **preneur**.

durée de vie économique

Période pendant laquelle un actif est susceptible d'être économiquement utilisable par un ou plusieurs utilisateurs, ou bien nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.

date d'entrée en vigueur de la modification

Date à laquelle deux parties conviennent d'une **modification d'un contrat de location**.

juste valeur

Lorsque les dispositions de la présente norme trouvent à s'appliquer dans la comptabilité du **bailleur**, montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

contrat de location-financement

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un **actif sous-jacent**.

paiements fixes

Paiements que le **preneur** fait au **bailleur** en échange du droit d'utilisation de l'**actif sous-jacent** pendant la **durée du contrat de location**, à l'exclusion des **paiements de loyers variables**.

investissement brut dans le contrat de location

Somme des éléments suivants:

- a) les **loyers à recevoir** par le **bailleur** dans le cadre d'un **contrat de location-financement**; et
- b) toute **valeur résiduelle non garantie** attribuée au bailleur.

date de conclusion du contrat de location (date de conclusion)

Date de signature d'un **contrat de location** ou, si elle est antérieure, date d'engagement réciproque des parties sur les principaux termes et conditions de ce contrat de location.

coûts directs initiaux

Coûts marginaux supportés pour l'obtention d'un **contrat de location**, qui n'auraient pas été supportés si le contrat de location n'avait pas été obtenu, à l'exception des coûts supportés dans le cadre d'un **contrat de location-financement** par un **bailleur** fabricant ou distributeur.

taux d'intérêt implicite du contrat de location

Taux d'intérêt qui 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** de l'**actif sous-jacent** et ii) des **coûts directs initiaux** du bailleur.

contrat de location

Contrat, ou partie d'un contrat, qui confère le droit d'utiliser un bien (l'**actif sous-jacent**) pour une période déterminée moyennant le versement d'une contrepartie.

avantages incitatifs à la location

Paiements accordés par le **bailleur** au **preneur** dans le cadre d'un **contrat de location** ou encore remboursement ou prise en charge par le bailleur de coûts encourus par le preneur.

modification de contrat de location

Changement de périmètre ou du montant de la contrepartie d'un **contrat de location** par rapport aux termes et conditions initiaux (par exemple, ajout ou retrait du droit d'utiliser un ou plusieurs **actifs sous-jacents** ou encore renouvellement ou raccourcissement de la **durée du contrat de location**).

paiements de loyers

Paiements que le **preneur** fait au **bailleur** au titre du droit d'utiliser l'**actif sous-jacent** pendant la durée du **contrat de location** et qui comprennent les éléments suivants:

- a) les **paiements fixes** (y compris les paiements considérés comme fixes en vertu de la substance des dispositions prévues au contrat), déduction faite des **avantages incitatifs à la location**;
- b) les **paiements de loyers variables** en 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; et
- d) les pénalités exigées en cas de résiliation anticipée du **contrat de location**, si la durée du contrat de location prend en compte l'exercice par le preneur de l'option de résiliation anticipée du contrat de location.

Pour le preneur, les paiements de loyers comprenant également les sommes qu'il s'attend à devoir payer au titre des **garanties de valeur résiduelle**. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives du contrat, sauf si le preneur choisit de regrouper une composante locative avec des composantes non locatives et de les comptabiliser comme une seule composante, de nature locative.

Pour le bailleur, les paiements de loyers comprennent également, le cas échéant, les garanties de valeur résiduelle qui lui ont été données par le preneur, une personne liée au preneur ou un tiers non lié au bailleur, ayant la capacité financière d'assumer les obligations de garantie. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés à des composantes non locatives.

durée du contrat de location

Période non résiliable pendant laquelle le **preneur** a le droit d'utiliser l'**actif sous-jacent**, en tenant compte à la fois:

- a) des périodes couvertes par toute option de renouvellement du **contrat de location** que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer; et
- b) des périodes couvertes par toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.

preneur

Entité qui obtient le droit d'utiliser un **actif sous-jacent** pendant une période moyennant le paiement d'une contrepartie.

taux d'emprunt marginal du preneur	Taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un actif de valeur similaire à l' actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.
bailleur	Entité qui accorde le droit d'utiliser un actif sous-jacent pendant une période moyennant le paiement d'une contrepartie.
investissement net dans le contrat de location	Investissement brut dans le contrat de location , actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location .
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 de l' actif sous-jacent .
paiements de loyers optionnels	Paiements que le preneur devra faire au bailleur pour disposer du droit d'utiliser l' actif sous-jacent durant une période visée par une option de renouvellement ou de résiliation d'un contrat de location lorsque cette période ne fait pas partie de la durée du contrat de location .
durée d'utilisation	Période totale (y compris les périodes non consécutives) pendant laquelle un actif est utilisé au titre de l'exécution d'un contrat conclu avec un client.
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) de l' actif sous-jacent à l'issue du contrat de location ne sera pas inférieure à un montant convenu.
actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation	Actif qui représente le droit du preneur d'utiliser l' actif sous-jacent pour la durée du contrat de location .
contrat de location à court terme	Contrat de location dont la durée (durée du contrat de location) à la date de prise d'effet du contrat est de 12 mois ou moins. Un contrat de location avec option d'achat ne constitue pas un contrat de location à court terme.
contrat de sous-location	Transaction dans laquelle un actif sous-jacent est reloué par son preneur (le «bailleur intermédiaire») à un tiers, le contrat de location (le «contrat de location principal») conclu entre le bailleur et le preneur principaux demeurant en vigueur.
actif sous-jacent	Actif qui fait l'objet d'un contrat de location et dont le droit d'utilisation est accordé au preneur par le bailleur .
produits financiers non acquis	Différence entre les deux valeurs suivantes: a) l' investissement brut dans le contrat de location ; et b) l' investissement net dans le contrat de location .

valeur résiduelle non garantie

Partie de la valeur résiduelle d'un **actif sous-jacent** dont la réalisation par le **bailleur** n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.

paiements de loyers variables

Partie des paiements versés par le **preneur** au **bailleur** afin de disposer du droit d'utiliser l'**actif sous-jacent** pour la **durée du contrat de location**, et qui varie en raison de changements de faits ou de circonstances, autres que l'écoulement du temps, survenus après la **date de prise d'effet du contrat**.

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

Accord entre deux parties ou plus, qui crée des droits et obligations exécutoires.

durée d'utilité

Période pendant laquelle l'entité s'attend à pouvoir utiliser un actif; ou nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Appendice B

Guide d'application

Le présent appendice fait partie intégrante de la norme. Il décrit la façon d'appliquer les paragraphes 1 à 103 et fait autorité au même titre que les autres parties de la norme.

Application à un portefeuille

- B1 La présente norme précise le traitement comptable applicable à un contrat de location pris individuellement. Par mesure de simplification, l'entité peut appliquer la présente norme à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques similaires, si elle peut raisonnablement s'attendre à ce que les effets sur les états financiers de l'application de la présente norme à ce 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, dès lors qu'au moins une des conditions ci-dessous est remplie:
- a) les contrats sont négociés comme un ensemble et visent un objectif commercial global qui ne pourrait être compris si les contrats n'étaient pas considérés collectivement;
 - b) le montant de la contrepartie à payer en vertu de l'un des contrats dépend du prix ou de l'exécution de l'autre contrat; ou
 - c) les droits d'utilisation des actifs sous-jacents conférés par les contrats (ou certains des droits d'utilisation des actifs sous-jacents conférés par chacun des contrats) constituent une seule composante locative selon la description du paragraphe B32.

Exemption relative à la comptabilisation: contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (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 l'actif sous-jacent est de faible valeur. L'appréciation que le preneur porte sur la valeur de l'actif sous-jacent doit reposer sur la valeur de l'actif à l'état neuf, peu importe l'âge de cet actif au moment de la location.
- B4 L'appréciation visant à déterminer si l'actif sous-jacent est de faible valeur doit être portée dans l'absolu. Tout contrat de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur peut donc être comptabilisé en application du paragraphe 6, qu'il soit significatif ou non pour le preneur. La taille, la nature et la situation du preneur n'ont aucune incidence sur cette appréciation. Par conséquent, des preneurs différents devraient parvenir à la même conclusion quant à la question de savoir si un actif sous-jacent donné est de faible valeur.
- B5 L'actif sous-jacent ne peut être de faible valeur que si les deux conditions suivantes sont réunies:
- a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation de l'actif sous-jacent pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles; et
 - b) l'actif sous-jacent ne dépend pas fortement d'autres actifs, ou n'est pas étroitement lié à d'autres actifs.
- B6 Un contrat de location ne constitue pas un contrat de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur si la nature de l'actif sous-jacent est telle que, à l'état neuf, cet actif n'est généralement pas de faible valeur. Par exemple, un contrat de location de voiture ne peut pas constituer un contrat de location d'actif de faible valeur, car une voiture neuve n'est généralement pas de faible valeur.

- B7 Lorsque le preneur sous-loue l'actif ou prévoit de le faire, le contrat de location principal ne peut pas constituer un contrat de location d'actif de faible valeur.
- B8 Parmi les exemples d'actifs sous-jacents de faible valeur, on peut notamment trouver les tablettes et les ordinateurs personnels, le petit mobilier de bureau ainsi que les téléphones.

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

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

Actif identifié

- B13 Un actif est habituellement identifié par sa mention explicite dans le contrat. Toutefois, un actif peut aussi être implicitement identifié au moment où il est mis à la disposition du client.

Droit de substitution substantiel

- B14 Un client n'a pas le droit d'utiliser un actif identifié, même si ce dernier est explicitement mentionné, dès lors que le fournisseur a le droit substantiel de remplacer l'actif tout au long de sa durée d'utilisation. Le droit du fournisseur de remplacer l'actif est substantiel seulement si les deux conditions suivantes sont réunies:
- a) le fournisseur a la capacité pratique de remplacer l'actif par un autre tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, le client ne peut pas empêcher le fournisseur de remplacer l'actif et le fournisseur a aisément accès à un actif de remplacement ou il peut en fournir un dans un délai raisonnable); et
 - b) l'exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur (autrement dit, les avantages économiques attendus de la substitution de l'actif excéderaient les coûts associés à celle-ci).
- B15 Si le fournisseur n'a le droit ou l'obligation de remplacer l'actif qu'à une date donnée ou seulement lorsque se produit un événement donné, ou seulement à partir de cette date ou de cet événement, son droit de substitution n'est pas substantiel, car il n'a pas la capacité pratique de remplacer l'actif par un autre tout au long de la durée d'utilisation.

- B16 Pour apprécier si le droit de substitution du fournisseur est substantiel, l'entité doit se fonder sur les faits et circonstances à la date de conclusion du contrat et ne doit pas tenir compte des événements futurs dont, à cette date, la survenance n'est pas considérée comme probable. Voici des exemples d'événements futurs qui ne seraient pas pris en compte dans l'appréciation du droit de substitution parce qu'à la date de conclusion du contrat, leur survenance ne serait pas considérée comme probable:
- a) un accord selon lequel un client futur verserait une contrepartie supérieure aux prix du marché pour l'utilisation de l'actif;
 - b) l'introduction d'une nouvelle technologie dont le développement n'est pas en grande partie terminé à la date de conclusion du contrat;
 - c) un écart significatif entre l'utilisation de l'actif par le client, ou le rendement de l'actif, et l'utilisation ou le rendement considéré comme probable à la date de conclusion du contrat; et
 - d) un écart substantiel entre le prix de l'actif sur le marché au cours de la durée d'utilisation et le prix de l'actif sur le marché considéré comme probable à la date de conclusion du contrat.
- B17 Si l'actif se trouve chez le client ou ailleurs, les coûts associés à la substitution sont généralement plus élevés que si l'actif se trouve chez le fournisseur, ce qui accroît la probabilité qu'ils excèdent les avantages associés à cette substitution.
- B18 Le droit ou l'obligation du fournisseur de remplacer l'actif lors de sa réparation ou de sa maintenance, s'il ne fonctionne pas correctement ou si une mise à niveau technique est disponible, n'empêche pas le client de détenir le droit d'utiliser un actif identifié.
- B19 Lorsque le client ne peut pas facilement déterminer si le fournisseur détient un droit de substitution substantiel, il doit présumer que le droit de substitution du fournisseur n'est pas substantiel.

Partie d'un actif

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

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

- B21 Pour contrôler l'utilisation d'un actif identifié, le client doit détenir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, en ayant l'usage exclusif de l'actif tout au long de sa durée d'utilisation). Le client peut tirer des avantages économiques de l'utilisation de l'actif directement ou indirectement de différentes façons, notamment en utilisant, en détenant ou en sous-louant l'actif. Les avantages économiques tirés de l'utilisation de l'actif comprennent la production principale et les sous-produits qui en sont issus (y compris les flux de trésorerie découlant potentiellement de ces éléments) et les autres avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif qui pourraient découler d'une transaction commerciale avec un tiers.
- B22 Pour apprécier si elle détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'actif, l'entité doit considérer les avantages économiques qui découlent de l'utilisation de l'actif dans les limites définies du droit d'utilisation de l'actif par le client (voir le paragraphe B30). Ainsi:

- a) si le contrat limite l'utilisation d'un véhicule à moteur à un territoire déterminé pendant la durée d'utilisation, l'entité ne doit considérer que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule à moteur dans ce territoire, et non au-delà;
- b) si le contrat spécifie que le client peut utiliser un véhicule à moteur jusqu'à concurrence d'un kilométrage déterminé pendant la durée d'utilisation, l'entité ne doit considérer que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule à moteur pour le kilométrage permis, et non au-delà.

B23 Si le contrat exige que le client verse au fournisseur ou à un tiers, à titre de contrepartie, une partie des flux de trésorerie découlant de l'utilisation de l'actif, les flux de trésorerie versés à titre de contrepartie doivent être inclus dans les avantages économiques que le client tire de l'utilisation de l'actif. Par exemple, si le client est tenu de verser au fournisseur, en contrepartie de l'utilisation d'un espace commercial, un pourcentage des ventes qu'il y réalise, cela ne l'empêche pas d'avoir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'espace commercial. Il est en effet considéré que les flux de trésorerie découlant de ces ventes constituent des avantages économiques que le client tire de l'utilisation de l'espace commercial et qu'une partie de ces flux est ensuite versée au fournisseur en contrepartie du droit d'utiliser cet espace.

Droit de décider de l'utilisation

B24 Le client n'a le droit de décider de l'utilisation d'un actif identifié tout au long de la durée d'utilisation que dans l'une ou l'autre des situations suivantes:

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

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

B25 Le client a le droit de décider du mode et de la finalité d'utilisation de l'actif s'il peut, dans les limites du droit d'utilisation définies dans le contrat, changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation. Pour évaluer ce qu'il en est, l'entité considère les droits décisionnels les plus pertinents pour ce qui est de changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif tout au long de la durée d'utilisation. Un droit décisionnel est pertinent s'il a une incidence sur les avantages économiques à tirer de cette utilisation. Il est probable que les droits décisionnels les plus pertinents diffèrent d'un contrat à l'autre, selon la nature de l'actif et les termes et conditions du contrat.

B26 Les droits suivants sont des exemples de droits décisionnels qui, selon les circonstances, confèrent au client le droit de changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif, dans les limites définies du droit d'utilisation:

- a) le droit de changer le type de production qui résulte de l'actif (par exemple, le droit de décider si un conteneur sera utilisé pour le transport de marchandises ou pour l'entreposage, ou le droit de décider de l'assortiment de produits à mettre en vente dans un espace commercial);
- b) le droit de changer le moment de la production (par exemple, le droit de décider quand une machine ou une centrale électrique sera utilisée);

c) le droit de changer le lieu de la production (par exemple, le droit de décider de la destination d'un camion ou d'un navire, ou du lieu d'utilisation d'un matériel); et

d) le droit de lancer ou d'arrêter la production et de changer le volume de production (par exemple, le droit de décider de produire de l'énergie à partir d'une centrale électrique, et en quelle quantité).

B27 Les droits décisionnels qui ne confèrent pas au client le droit de changer le mode et la finalité d'utilisation de l'actif comprennent par exemple les droits qui se limitent à l'exploitation ou à la maintenance de l'actif. Ces droits peuvent être détenus par le client ou le fournisseur. Bien que des droits comme ceux relatifs à l'exploitation ou à la maintenance d'un actif soient souvent essentiels à sa bonne utilisation, ils ne constituent pas des droits permettant de décider du mode et de la finalité d'utilisation de l'actif, et ils dépendent souvent des décisions prises dans ces deux domaines. Toutefois, le droit d'exploiter un actif peut conférer au client le droit de décider de son utilisation, si les décisions pertinentes relatives au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif sont prédéterminées (voir le paragraphe B24, point b) i)].

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

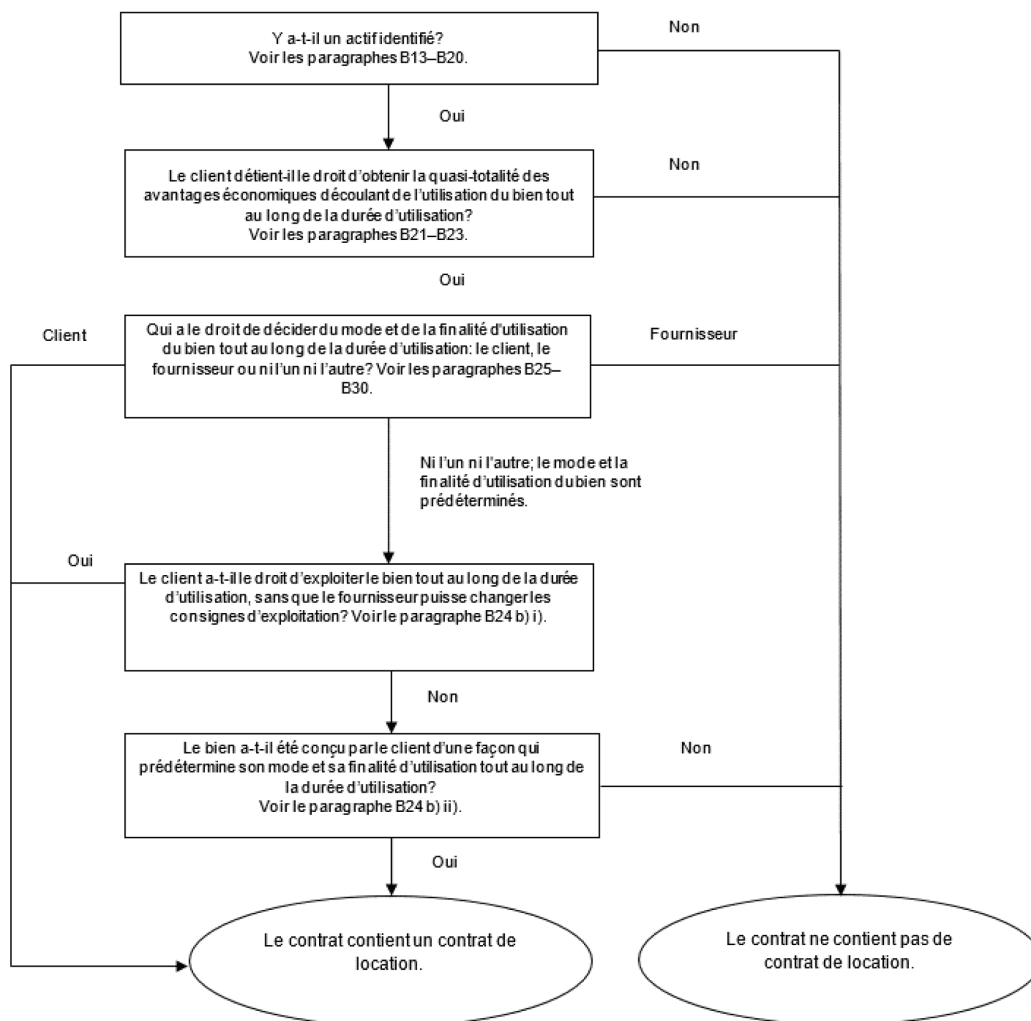
B28 Les décisions pertinentes relatives au mode et à la finalité d'utilisation de l'actif peuvent être prédéterminées de nombreuses façons. Par exemple, elles peuvent être prédéterminées par la conception de l'actif ou par des limitations d'utilisation contractuelles.

B29 Pour apprécier si le client a le droit de décider de l'utilisation de l'actif, l'entité doit uniquement tenir compte des droits décisionnels qui concernent l'utilisation de l'actif pendant sa durée d'utilisation, à moins que l'actif (ou des aspects particuliers de l'actif) ait été conçu par le client comme il est décrit au paragraphe B24, point b) ii). Par conséquent, à moins que la condition du paragraphe B24, point b) ii), soit remplie, l'entité ne doit pas tenir compte des décisions qui sont prédéterminées avant le début de la durée d'utilisation. Par exemple, si le client peut seulement spécifier la production de l'actif avant le début de sa durée d'utilisation, il ne détient pas le droit de décider de son utilisation. La capacité de spécifier la production dans le contrat avant le début de la durée d'utilisation, sans autres droits décisionnels quant à l'utilisation de l'actif, donne au client les mêmes droits que ceux dont dispose n'importe quel client achetant des biens ou des services.

Droits protectifs

B30 Le contrat peut contenir des termes et conditions visant à protéger les droits du fournisseur sur l'actif ou d'autres actifs, à protéger les membres de son personnel ou à assurer la conformité du fournisseur aux lois et règlements. Ce sont là des exemples de droits protectifs. Ainsi, le contrat peut i) spécifier le volume d'utilisation maximal de l'actif ou encore limiter le lieu ou le moment de son utilisation, ii) exiger que le client adopte des pratiques d'exploitation particulières, ou iii) exiger que le client informe le fournisseur des changements de mode d'utilisation de l'actif. Habituellement, les droits protectifs définissent la portée du droit d'utilisation de l'actif par le client, mais n'empêchent pas en soi le client d'avoir le droit de décider de l'utilisation de l'actif.

B31 L'organigramme suivant peut aider les entités à déterminer si un contrat est ou contient un contrat de location.



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

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

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

- 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 supporte en lien avec le contrat de location, et qui ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services au preneur. Ces sommes dues ne constituent pas une composante distincte du contrat, mais sont plutôt considérées comme un élément de la contrepartie totale qui est réparti entre les différentes composantes distinctes du contrat.

Durée du contrat de location (paragraphe 18 à 21)

- B34 Afin de déterminer la durée du contrat de location et d'évaluer la durée de la période non résiliable du contrat de location, l'entité doit appliquer la définition d'un contrat et déterminer la période pendant laquelle le contrat est exécutoire. Le contrat de location n'est plus exécutoire lorsque le preneur et le bailleur ont chacun le droit de le résilier sans la permission de l'autre partie et en s'exposant tout au plus à une pénalité négligeable.
- B35 Si seul le preneur a le droit de résilier le contrat de location, on considère que ce droit est une option de résiliation dont le preneur peut se prévaloir et l'entité doit prendre cette option en considération lorsqu'elle détermine la durée du contrat de location. Si seul le bailleur a le droit de résilier le contrat de location, la période non résiliable du contrat de location comprend la période visée par l'option de résiliation du contrat de location.
- B36 La durée du contrat de location commence à la date de prise d'effet et comprend toute période pendant laquelle le bailleur permet au preneur d'utiliser l'actif gratuitement.
- B37 À la date de prise d'effet, l'entité apprécie si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de renouvellement du contrat de location ou une option d'achat de l'actif sous-jacent, ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location. L'entité tient compte de tous les faits et circonstances pertinents faisant que le preneur a un avantage économique à exercer une option ou à ne pas l'exercer, y compris les changements dans les faits et circonstances attendus entre la date de prise d'effet et la date d'exercice de cette option. Voici une liste non exhaustive d'exemples de facteurs à prendre en compte:
- a) les termes et conditions contractuels pour les périodes optionnelles comparés aux prix du marché locatif, tels que:
 - i) le montant des paiements de loyers au cours des périodes optionnelles,
 - ii) le montant des paiements de loyers variables ou d'autres paiements conditionnels tels que ceux effectués au titre de pénalités pour résiliation du contrat de location et de garanties de valeur résiduelle, et
 - iii) les termes et conditions des options qui sont exerçables au terme des périodes optionnelles initiales (par exemple, une option d'achat qui est exerçable au terme d'une période de renouvellement à un prix plus avantageux que les conditions actuelles du marché);
 - b) les aménagements importants de locaux loués entrepris (ou qu'il est prévu d'entreprendre) au cours de la durée du contrat et dont le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de renouvellement ou de résiliation du contrat de location, ou l'option d'achat de l'actif sous-jacent, seront exerçables;
 - c) les coûts relatifs à la résiliation du contrat de location, tels que les coûts de négociation, les coûts de déménagement, les coûts relatifs à la recherche d'un autre actif sous-jacent adapté aux besoins du preneur, les coûts relatifs à l'intégration d'un nouvel actif aux activités du preneur ainsi que les pénalités relatives à la résiliation du contrat de location et les autres coûts semblables, y compris les coûts associés à l'obligation de rendre l'actif sous-jacent dans un état ou à un emplacement contractuellement spécifié;

- d) l'importance que présente l'actif sous-jacent pour les activités du preneur, compte tenu, par exemple, de sa nature spécifique ou non, de l'endroit où il se trouve et de la disponibilité de solutions de rechange valables; et
- e) la conditionnalité liée à l'exercice de l'option (c'est-à-dire lorsque l'option ne peut être exercée que si une ou plusieurs conditions sont remplies) et la probabilité que les conditions soient remplies.

B38 Une option de renouvellement ou de résiliation d'un contrat de location peut être combinée avec une ou plusieurs autres modalités contractuelles (par exemple, une garantie de valeur résiduelle) de telle sorte que le preneur garantit au bailleur le paiement d'une somme minimale ou fixe qui sera substantiellement identique, que l'option soit exercée ou non. Dans un tel cas, nonobstant les indications du paragraphe B42 sur les paiements fixes en substance, l'entité doit présumer que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer l'option de renouvellement du contrat de location ou de ne pas exercer l'option de résiliation du contrat de location.

B39 Plus la période non résiliable d'un contrat de location est courte, plus il est probable qu'un preneur exerce une option de renouvellement du contrat de location ou n'exerce pas l'option de résiliation du contrat de location. En effet, les coûts relatifs à l'obtention d'un actif de remplacement risquent d'être d'autant plus importants que la période non résiliable est courte.

B40 La pratique passée du preneur en ce qui concerne la période pendant laquelle le preneur a généralement utilisé des types particuliers d'actifs (loués ou détenus en propre), et ses motivations économiques sous-jacentes peuvent constituer des informations utiles pour déterminer si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option ou de ne pas l'exercer. Par exemple, si le preneur utilise généralement un type particulier d'actifs durant une période donnée ou s'il a l'habitude d'exercer les options prévues dans les contrats de location d'un type particulier d'actifs sous-jacents, il doit tenir compte des motivations économiques sous-jacentes à ces pratiques passées lorsqu'il détermine s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option prévue dans un contrat de location de ce type d'actifs.

B41 Le paragraphe 20 précise que, après la date de prise d'effet, le preneur doit réévaluer la durée du contrat de location s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important qui dépend de la volonté du preneur et qui a une incidence sur la question de savoir si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location, ou de ne pas exercer une option qu'il avait incluse dans cette détermination. Voici des exemples d'événements ou de changements de circonstances importants:

- a) des aménagements importants de locaux loués qui n'étaient pas prévus à la date de prise d'effet et dont le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de renouvellement ou de résiliation du contrat de location ou encore l'option d'achat de l'actif sous-jacent seront exerçables;
- b) une modification ou personnalisation importante de l'actif sous-jacent qui n'était pas prévue à la date de prise d'effet;
- c) la conclusion d'un contrat de sous-location de l'actif sous-jacent pour période allant au-delà de la fin de la durée du contrat de location précédemment déterminée; et
- d) une décision d'affaires prise par le preneur qui a une incidence directe sur la décision d'exercer ou de ne pas exercer l'option (par exemple, une décision de prolonger la location d'un actif complémentaire, de se défaire d'un actif de remplacement ou de céder une unité opérationnelle au sein de laquelle l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation est utilisé).

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

B42 Les paiements de loyers comprennent les paiements de loyers fixes en substance (considérés comme fixes en vertu de la substance des dispositions prévues au contrat). Les paiements de loyers fixes en substance sont des paiements qui peuvent dans leur forme comporter une variabilité, mais qui, en substance, sont inévitables. Ci-après sont présentés des exemples de situations où l'on se trouve en présence de paiement de loyers fixes en substance:

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

Liens entre le preneur et l'actif sous-jacent avant la date de prise d'effet

Coûts pris en charge par le preneur pour la construction ou la conception de l'actif sous-jacent

B43 Une entité peut négocier le contrat de location avant que l'actif sous-jacent ne soit prêt à être utilisé par le preneur. Dans certains cas, il faut construire l'actif sous-jacent ou en réviser la conception en vue de son utilisation par le preneur. Selon les termes et conditions du contrat, le preneur peut être tenu d'effectuer des paiements relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent.

B44 Si le preneur prend en charge les coûts relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent, il doit comptabiliser ces coûts suivant les autres normes applicables, par exemple IAS 16. Les coûts relatifs à la construction ou à la conception de l'actif sous-jacent ne comprennent pas les paiements effectués par le preneur relativement au droit d'utiliser l'actif sous-jacent, lesquels constituent des paiements de loyers, indépendamment du moment auquel ils sont effectués.

Titre de propriété de l'actif sous-jacent

B45 Il est possible que le preneur obtienne le titre de propriété de l'actif sous-jacent avant que ce titre ne soit transféré au bailleur et que l'actif ne soit loué au preneur. L'obtention d'un titre de propriété ne détermine pas en soi comment comptabiliser l'opération.

B46 Si le preneur contrôle l'actif sous-jacent (ou en obtient le contrôle) avant que cet actif ne soit transféré au bailleur, il s'agit d'une transaction de cession-bail qu'on comptabilise suivant les paragraphes 98 à 103.

B47 Par contre, si le preneur n'obtient pas le contrôle de l'actif sous-jacent avant que cet actif ne soit transféré au bailleur, il ne s'agit pas d'une transaction de cession-bail. Cela peut être le cas, par exemple, si un fabricant, un preneur et un bailleur négocient une transaction par laquelle le fabricant vend l'actif au bailleur, qui le loue ensuite au preneur, et que le preneur obtient le titre de propriété de l'actif sous-jacent avant que ce titre ne soit transféré au bailleur. Dans ce cas, si le preneur obtient le titre de propriété de l'actif sous-jacent, mais qu'il n'obtient pas le contrôle de l'actif sous-jacent avant qu'il ne soit transféré au bailleur, l'opération doit être comptabilisée comme une location et non comme une opération de cession-bail.

Informations à communiquer par le preneur (paragraphe 59)

B48 Pour déterminer s'il est nécessaire de communiquer des informations supplémentaires au sujet des activités de location pour atteindre l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 51, le preneur doit examiner:

- a) si ces informations sont utiles aux utilisateurs des états financiers, le preneur ne doit communiquer des informations supplémentaires en application du paragraphe 59 que lorsqu'elles sont susceptibles d'avoir une utilité pour les utilisateurs des états financiers, ce qui est vraisemblablement le cas lorsqu'elles les aident à comprendre:
 - i) la flexibilité qu'offrent les contrats de location. Par exemple, les contrats de location peuvent offrir de la flexibilité s'ils permettent au preneur de réduire son exposition aux risques en exerçant des options de résiliation ou des options de renouvellement assorties de conditions favorables,
 - ii) les clauses restrictives imposées par les contrats de location. Les contrats de location peuvent comporter des clauses restrictives, obligeant par exemple le preneur à respecter des ratios financiers donnés,
 - iii) la sensibilité des informations fournies à des variables clés. Les informations fournies peuvent par exemple être sensibles aux paiements de loyers variables futurs,
 - iv) l'exposition à d'autres risques découlant des contrats de location,
 - v) les écarts par rapport aux pratiques du secteur d'activité. Il peut par exemple s'agir de termes et conditions inhabituels ou particuliers ayant une incidence sur le portefeuille de contrats de location du preneur;
 - b) si ces informations ressortent clairement des informations présentées dans les états financiers de base ou dans les notes. Le preneur n'est pas tenu de reprendre les informations déjà présentées ailleurs dans les états financiers.
- B49 Les autres informations relatives aux paiements de loyers variables qu'il est, selon les circonstances, nécessaire de communiquer en vertu du paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:
- a) les raisons pour lesquelles le preneur fait des paiements de loyers variables et la fréquence de ce type de paiements;
 - 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; et
 - 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 renouvellement ou aux options de résiliation qu'il peut être nécessaire, selon les circonstances, de communiquer en vertu du paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:

- a) les raisons pour lesquelles le preneur fait usage des options de renouvellement ou des options de résiliation et la mesure dans laquelle ces options sont fréquentes;
- 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 du passif locatif est fréquent; et
- 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 pour atteindre l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:

- 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 actifs sous-jacents pour lesquels ces garanties sont fournies; et
- 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 pour atteindre l'objectif en matière d'informations à communiquer énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs des états financiers à apprécier, par exemple:

- a) les raisons pour lesquelles le preneur effectue des transactions de cession-bail et la fréquence de ces transactions;
- b) les principaux termes et conditions de chaque transaction de cession-bail;
- c) les paiements non pris en compte dans l'évaluation des passifs locatifs; et
- d) l'incidence des transactions de cession-bail sur les flux de trésorerie pendant la période de reporting.

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

B53 Selon la présente norme, le classement d'un contrat de location pour les bailleurs se fonde sur le degré de transfert au preneur des risques et les avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent. Les risques incluent les possibilités de perte par suite d'une sous-utilisation de la capacité ou encore de l'obsolescence technologique, ainsi que les variations de la rentabilité attribuables à l'évolution de la conjoncture économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif sous-jacent et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.

B54 Un contrat de location peut contenir des termes et conditions prévoyant un ajustement des paiements de loyers dans le cas où certains changements se produisent entre la date de conclusion du contrat de location et sa date de prise d'effet (tels qu'un changement dans le coût de l'actif sous-jacent pour le bailleur ou dans les coûts de financement du contrat de location assumés par le bailleur). Dans ce cas, aux fins du classement du contrat de location, un tel changement est présumé avoir eu lieu à la date de conclusion.

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

Classement des contrats de sous-location

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

Appendice C

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

Le présent appendice 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 autorisée pour les entités qui, appliquent IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients* à la date de première application de la présente norme ou avant la date de première application de la présente norme. Si l'entité applique la présente norme de manière anticipée, elle doit l'indiquer.
- C1A La publication d'*Allègements de loyer liés à la COVID-19*, en mai 2020, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 46A, 46B, 60A, C20A et C20B. Le preneur doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juin 2020. Une application anticipée est autorisée, y compris dans les états financiers dont la publication n'était pas encore autorisée en date du 28 mai 2020.
- C1B La publication, en août 2020, de *Réforme des taux d'intérêt de référence — Phase 2*, qui a modifié IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 et IFRS 16, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 104 à 106 ainsi que C20C et C20D. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- C1C La publication d'*Allègements de loyer liés à la COVID-19 au-delà du 30 juin 2021*, en mars 2021, a donné lieu à la modification du paragraphe 46B et à l'ajout des paragraphes C20BA à C20BC. Le preneur doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2021. Une application anticipée est autorisée, y compris dans les états financiers dont la publication n'était pas encore autorisée en date du 31 mars 2021.

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 réévaluer 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.

Preneurs

- 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*; ou
 - 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 est preneur.

- C7 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5, point b), il ne doit pas retraiter les informations comparatives, mais comptabiliser l'effet cumulatif de l'application initiale de la présente norme comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) à la date de première application.

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

- C8 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5, point b), il doit:
- a) comptabiliser, à la date de première application, un passif locatif au titre des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, et évaluer ce passif locatif à la valeur actualisée des paiements de loyers restants, déterminée à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application;
 - 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 comptabilisé 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 prise d'effet du contrat de location, mais en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application,
 - ii) soit à un montant égal au passif locatif, ajusté du montant des loyers payés d'avance ou à payer relatifs à ce contrat de location qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière immédiatement avant la date de première application;
 - c) appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs* aux actifs comptabilisés au titre du droit d'utilisation à la date de première application, sauf s'il applique la mesure de simplification prévue au paragraphe C10, point b).
- C9 Nonobstant les dispositions du paragraphe C8, en ce qui concerne les contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17:
- a) le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location dont l'actif sous-jacent est de faible valeur (comme décrit aux paragraphes B3 à B8) et qui seront comptabilisés en application du paragraphe 6. Il doit comptabiliser ces contrats de location suivant la présente norme à compter de la date de première application;
 - 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 comptabiliser l'actif au titre du droit d'utilisation et le passif locatif découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application;
 - 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 et qui seront comptabilisés en tant qu'immeubles de placement selon le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 à compter de la date de première application. Il doit comptabiliser l'actif au titre du droit d'utilisation et le passif locatif découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application;
- C10 Lorsque le preneur applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C5, point b), à des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simples en application d'IAS 17, il peut appliquer, contrat par contrat, une ou plusieurs des mesures de simplification indiquées ci-dessous:
- a) appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques raisonnablement similaires (par exemple des contrats de location avec une durée résiduelle similaire pour une catégorie similaire d'actifs sous-jacents dans un environnement économique similaire);

- b) au lieu d'effectuer un test de dépréciation, s'appuyer sur l'évaluation qu'il a faite de ses contrats de location immédiatement avant la date de première application en appliquant IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si des contrats sont déficitaires, auquel cas il doit ajuster l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à la date de première application du montant comptabilisé dans l'état de la situation financière au titre des éventuelles provisions pour contrats de location déficitaires immédiatement avant la date de première application;
- c) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe C8 aux contrats de location dont le terme survient dans les 12 mois suivant la date de première application, auquel cas il doit:
 - i) comptabiliser ces contrats de location comme s'il s'agissait de contrats de location à court terme en application du paragraphe 6, et
 - ii) inclure le coût de ces contrats de location dans l'information au titre de la charge relative aux contrats de location à court terme de l'exercice auquel appartient la date de première application;
- d) exclure les coûts directs initiaux de l'évaluation de l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation à la date de première application;
- e) utiliser des connaissances acquises a posteriori, par exemple pour déterminer la durée d'un contrat de location qui contient des options de renouvellement ou de résiliation.

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

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

Informations à communiquer

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

Bailleurs

- C14 Hormis les cas décrits au paragraphe C15, le bailleur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires aux contrats de location dans lesquels il est bailleur. Il doit comptabiliser ces contrats suivant la présente norme à compter de la date de première application.

C15 Le bailleur intermédiaire doit:

- a) réévaluer 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 réévaluer les transactions de cession-bail conclues avant la date de première application pour déterminer si la cession de l'actif sous-jacent satisfait aux exigences d'IFRS 15 et pour être comptabilisée comme une vente.

C17 Si une transaction de cession-bail a 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; et
- b) continuer d'amortir sur la durée du contrat de location tout profit réalisé sur la vente.

C18 Si une transaction de cession-bail a 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; et
- b) ajuster l'actif comptabilisé au titre du droit d'utilisation découlant de la transaction de cession-bail du montant des profits ou des pertes différés liés à des conditions hors marché qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière immédiatement avant la date de première application.

Montants antérieurement comptabilisés au titre de regroupements d'entreprises

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

Références à IFRS 9

C20 Si l'entité applique la présente norme mais n'applique pas encore IFRS 9 *Instruments financiers*, toute référence à IFRS 9 doit s'entendre comme une référence à IAS 39 *Instruments financiers*: Comptabilisation et évaluation.

Allégements de loyer liés à la COVID-19 accordés aux preneurs

C20A Le preneur doit appliquer *Allégements de loyer liés à la COVID-19* (voir paragraphe C1A) rétrospectivement, en comptabilisant l'effet cumulé de l'application initiale de ces modifications en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) de l'exercice de première application de la modification.

- C20B Pour la période où il applique pour la première fois les modifications publiées sous le titre *Allègements de loyer liés à la COVID-19*, le preneur n'est pas tenu de présenter les informations requises par le paragraphe 28, point f) d'IAS 8.
- C20BA Le preneur doit appliquer *Allègements de loyer liés à la COVID-19 au-delà du 30 juin 2021* (voir paragraphe C1C) rétrospectivement, en comptabilisant l'effet cumulé de l'application initiale de ces modifications en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) de l'exercice de première application de la modification.
- C20BB Pour la période où il applique pour la première fois les modifications publiées sous le titre *Allègements de loyer liés à la COVID-19 au-delà du 30 juin 2021*, le preneur n'est pas tenu de présenter les informations requises par le paragraphe 28, point f) d'IAS 8.
- C20BC En application du paragraphe 2 de la présente norme, le preneur doit appliquer la mesure de simplification prévue au paragraphe 46A de façon uniforme aux contrats éligibles présentant des caractéristiques similaires, conclus dans des circonstances similaires, et ce, que l'éligibilité des contrats à cette mesure découle de l'application, par le preneur, d'*Allègements de loyer liés à la COVID-19* (voir paragraphe C1A) ou d'*Allègements de loyer liés à la COVID-19 au-delà du 30 juin 2021* (voir paragraphe C1C).

Réforme des taux d'intérêt de référence — Phase 2

- C20C L'entité doit appliquer ces modifications de manière rétrospective selon IAS 8, sauf pour ce qui est précisé au paragraphe C20D.
- C20D L'entité n'est pas tenue de retraiter les chiffres des périodes antérieures de manière à refléter l'application de ces modifications. Elle peut retraiter les chiffres des périodes antérieures si et seulement s'il lui est possible de le faire sans avoir recours à des connaissances acquises a posteriori. Si l'entité ne retraite pas les chiffres des périodes antérieures, elle doit comptabiliser toute différence entre la valeur comptable précédente et la valeur comptable au début de l'exercice auquel appartient la date de première application de ces modifications dans le solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) de ce même exercice.

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*; et
- d) SIC-27 *Évaluation de la substance des transactions impliquant la forme juridique d'un contrat de location*.

*Appendice D***Modifications d'autres normes**

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

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

Par conséquent, pour les normes qui étaient en vigueur au 1^{er} janvier 2016, les modifications contenues dans le présent appendice sont basées sur le texte de ces normes au 1^{er} janvier 2016, tel que modifié par IFRS 15. Le texte de ces normes, dans le présent appendice, 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 sont basées sur le texte initialement publié de ces normes, tel que modifié par IFRS 15. Ce texte exclut toute autre modification qui n'était pas en vigueur le 1^{er} janvier 2016.