

Norme internationale d'information financière 16

Contrats de location

Objectif

- 1 **La présente norme établit des principes concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des contrats de location, ainsi que les informations à fournir à leur sujet. Elle a pour objectif que les preneurs et les bailleurs fournissent des informations pertinentes qui donnent une image fidèle des opérations relatives à ces contrats, de manière à ce que les utilisateurs des états financiers disposent d'une base pour apprécier l'incidence des contrats de location sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité.**
- 2 Dans son application de la présente norme, l'entité doit tenir compte des termes et conditions du *contrat* et de tous les faits et circonstances pertinents. Elle doit appliquer la présente norme de façon uniforme aux contrats présentant des caractéristiques similaires, conclus dans des circonstances similaires.

Champ d'application

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

Exemptions relatives à la comptabilisation (paragraphe B3 à B8)

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

- (b) la durée du contrat de location change (par exemple, par suite de l'exercice par le preneur d'une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location).
- 8 Le choix visant les contrats de location à court terme se fait par catégorie de biens sous-jacents. Une catégorie de biens sous-jacents est un regroupement de biens sous-jacents de nature similaire, utilisés de manière similaire dans les activités d'une entité. Le choix visant les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur peut être exercé contrat par contrat.

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

- 9 **À la date de passation d'un contrat, l'entité doit apprécier si celui-ci est ou contient un contrat de location. Un contrat est ou contient un contrat de location s'il confère le droit de contrôler l'utilisation d'un bien déterminé pour un certain temps moyennant une contrepartie. Des indications sur la manière d'apprécier si un contrat est ou contient un contrat de location se trouvent aux paragraphes B9 à B31.**
- 10 Le « temps » pour lequel le droit est conféré peut être exprimé en termes de volume d'utilisation du bien déterminé (par exemple, en unités d'œuvre qu'une pièce de matériel servira à produire).
- 11 Ce n'est qu'en cas de changement dans les termes et conditions d'un contrat que l'entité doit réapprécier si ce contrat est ou contient un contrat de location.

Séparation des composantes d'un contrat

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

Preneur

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

Bailleur

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

Durée du contrat de location (paragraphe B34 à B41)

- 18 L'entité doit déterminer la durée du contrat de location comme étant le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable, auquel s'ajoutent les intervalles visés par :
- (a) toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ;
- (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.

- 19 Pour apprécier si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents faisant que le preneur a un avantage économique à exercer l'option de prolongation ou à ne pas exercer l'option de résiliation, comme l'expliquent les paragraphes B37 à B40.
- 20 Le preneur doit réapprécier s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important qui satisfait aux deux conditions suivantes :
- (a) il dépend de la volonté du preneur ;
 - (b) il a une incidence sur la question de savoir si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ou de ne pas exercer une option qu'il avait incluse dans cette détermination (voir paragraphe B41).
- 21 L'entité doit modifier la durée du contrat de location si le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable change. Ce sera le cas, par exemple, dans l'une ou l'autre des situations suivantes :
- (a) le preneur exerce une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ;
 - (b) le preneur n'exerce pas une option qu'il avait incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ;
 - (c) il survient un événement qui oblige contractuellement le preneur à exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ;
 - (d) il survient un événement qui interdit contractuellement au preneur d'exercer une option qu'il avait incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location.

Preneur

Comptabilisation

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

Évaluation

Évaluation initiale

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

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

Évaluation initiale de l'obligation locative

- 26 **À la date de début, le preneur doit évaluer l'obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n'ont pas encore été versés. La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.**
- 27 À la date de début, les paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative comprennent les paiements qui se rapportent au droit d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location et qui n'ont pas encore été versés, à savoir :
- (a) les *paiements fixes* (y compris en substance selon la description énoncée au paragraphe B42), déduction faite des avantages incitatifs à la location à recevoir ;
 - (b) les *paiements de loyers variables* qui sont fonction d'un indice ou d'un taux (selon la description énoncée au paragraphe 28), initialement évalués au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début ;
 - (c) les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur au titre de *garanties de valeur résiduelle* ;
 - (d) le prix d'exercice de l'option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer (ce qui est apprécié à l'aide des facteurs décrits aux paragraphes B37 à B40) ;
 - (e) les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location.
- 28 Les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux mentionnés au paragraphe 27(b) comprennent, par exemple, les paiements liés à un indice des prix à la consommation ou à un taux d'intérêt de référence (tel que le taux LIBOR) et les paiements qui varient pour tenir compte de l'évolution des prix du marché locatif.

Évaluation ultérieure

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

- 29 **Après la date de début, le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation en appliquant le modèle du coût, à moins qu'il n'applique l'un ou l'autre des modèles d'évaluation décrits aux paragraphes 34 et 35.**

Modèle du coût

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

Autres modèles d'évaluation

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

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

Évaluation ultérieure de l'obligation locative

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

Nouvelle appréciation de l'obligation locative

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

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

Modifications de contrat de location

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

Présentation

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

- 50 Dans le tableau des flux de trésorerie, le preneur doit classer :
- (a) les sorties de trésorerie se rapportant au principal de l'obligation locative dans les activités de financement ;
 - (b) les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur l'obligation locative en appliquant les dispositions d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* relatives aux intérêts versés ;
 - (c) les paiements de loyers au titre de contrats de location à court terme, les paiements de loyers au titre de contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur et les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative, dans les activités d'exploitation.

Informations à fournir

- 51 **En matière d'informations à fournir, l'objectif du preneur est de fournir dans les notes des informations qui, prises en considération avec celles fournies dans l'état de la situation financière, dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, donnent aux utilisateurs de ses états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Les exigences à remplir pour atteindre cet objectif sont énoncées aux paragraphes 52 à 60.**
- 52 Le preneur doit fournir, dans une seule et même note ou section de ses états financiers, des informations relatives aux contrats de location desquels il est preneur. Il n'est toutefois pas tenu de reprendre les informations déjà présentées ailleurs dans les états financiers lorsque celles-ci sont incorporées par renvoi dans la note ou section consacrée aux contrats de location.
- 53 Le preneur doit fournir les montants suivants pour la période de présentation de l'information financière :
- (a) la dotation aux amortissements pour les actifs au titre de droits d'utilisation, par catégorie de biens sous-jacents ;
 - (b) la charge d'intérêts sur les obligations locatives ;
 - (c) la charge comptabilisée en application du paragraphe 6 relativement aux contrats de location à court terme, le preneur n'étant pas tenu d'inclure les charges relatives aux contrats de location dont la durée est d'un mois ou moins ;
 - (d) la charge comptabilisée en application du paragraphe 6 relativement aux contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur, le preneur ne devant pas inclure les charges de cette sorte qui sont déjà présentées en application du paragraphe 53(c) ;
 - (e) la charge relative aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative ;
 - (f) les produits de sous-location tirés d'actifs au titre de droits d'utilisation ;
 - (g) le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location ;
 - (h) les entrées d'actifs au titre de droits d'utilisation ;
 - (i) les profits ou pertes résultant de transactions de cession-bail ;
 - (j) la valeur comptable des actifs au titre de droits d'utilisation à la date de clôture, par catégorie de biens sous-jacents.
- 54 Le preneur doit présenter les informations exigées au paragraphe 53 sous forme de tableau, à moins qu'une autre forme convienne mieux. Les montants présentés doivent comprendre les coûts que le preneur a incorporés dans la valeur comptable d'un autre actif pendant la période de présentation de l'information financière.
- 55 Si le portefeuille de contrats de location à court terme par lesquels le preneur est engagé en date de clôture diffère de celui auquel se rapporte la charge présentée en application du paragraphe 53(c), le preneur doit présenter le montant de ses engagements locatifs pour les contrats de location à court terme comptabilisés en application du paragraphe 6.
- 56 Lorsque des actifs au titre de droits d'utilisation répondent à la définition d'un immeuble de placement, le preneur doit appliquer les obligations en matière d'informations à fournir énoncées dans IAS 40. Le preneur n'est alors pas tenu de fournir les informations exigées au paragraphe 53(a), (f), (h) et (j) pour ces actifs.
- 57 Si le preneur évalue des actifs au titre de droits d'utilisation selon le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16, il doit fournir les informations exigées au paragraphe 77 d'IAS 16 pour ces actifs.

- 58 Le preneur doit fournir une analyse des échéances des obligations locatives en application des paragraphes 39 et B11 d'IFRS 7 *Instruments financiers : Informations à fournir* et la présenter séparément des analyses des échéances des autres passifs financiers.
- 59 En plus des informations exigées aux paragraphes 53 à 58, le preneur doit fournir au sujet de ses activités de location toute autre information qualitative ou quantitative nécessaire (selon les indications du paragraphe B48) à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51. Il peut s'agir, entre autres, d'informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier :
- (a) la nature des activités de location du preneur ;
 - (b) les sorties de trésorerie futures qui n'ont pas été prises en compte dans l'évaluation des obligations locatives et auxquelles le preneur est potentiellement exposé, notamment en raison :
 - (i) de paiements de loyers variables (comme il est expliqué au paragraphe B49),
 - (ii) d'options de prolongation et d'options de résiliation (comme il est expliqué au paragraphe B50),
 - (iii) de garanties de valeur résiduelle (comme il est expliqué au paragraphe B51),
 - (iv) de contrats de location qui n'ont pas encore débuté, mais par lesquels le preneur est engagé ;
 - (c) les restrictions ou clauses contingentes (*covenants*) que comportent les contrats de location ;
 - (d) les transactions de cession-bail (comme il est expliqué au paragraphe B52).
- 60 Si le preneur comptabilise des contrats de location à court terme ou des contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur en appliquant les dispositions du paragraphe 6, il doit l'indiquer.

Bailleur

Classement des contrats de location (paragraphes B53 à B58)

- 61 Le bailleur doit classer chacun de ses contrats de location soit en tant que *contrat de location simple*, soit en tant que *contrat de location-financement*.
- 62 Un contrat de location est classé en tant que **contrat de location-financement** s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent. Un contrat de location est classé en tant que **contrat de location simple** s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent.
- 63 Qu'un contrat de location soit un contrat de location simple ou un contrat de location-financement dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Voici des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement :
- (a) le contrat de location a pour effet, au terme de sa durée, de transférer au preneur la propriété du bien sous-jacent ;
 - (b) le preneur a l'option d'acheter le bien sous-jacent à un prix dont on s'attend à ce qu'il soit suffisamment inférieur à sa *juste valeur* à la date à laquelle l'option devient exerçable pour que, dès la *date de passation du contrat de location*, le preneur ait la certitude raisonnable d'exercer l'option ;
 - (c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la *durée de vie économique* du bien sous-jacent, même s'il n'y a pas de transfert de propriété ;
 - (d) à la date de passation du contrat de location, la valeur actualisée des paiements de loyers s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur du bien sous-jacent ;
 - (e) le bien sous-jacent est d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut l'utiliser sans lui apporter de modifications majeures.
- 64 Voici des signes de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement :
- (a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes que le bailleur subit relativement à la résiliation sont à la charge du preneur ;

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

Contrats de location-financement

Comptabilisation et évaluation

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

Évaluation initiale

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

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

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

Bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs

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

Évaluation ultérieure

- 75 **Le bailleur doit comptabiliser les produits financiers sur la durée du contrat de location en considérant un taux de rentabilité de l'investissement net du bailleur dans le contrat de location pour la période qui est constant.**
- 76 Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location de manière systématique et rationnelle. Il doit imputer à *l'investissement brut dans le contrat de location* les paiements de loyers correspondant à la période pour diminuer à la fois le principal et les *produits financiers non acquis*.
- 77 Le bailleur doit appliquer à l'investissement net dans le contrat de location les dispositions d'IFRS 9 en matière de décomptabilisation et de dépréciation. Il doit réviser régulièrement les estimations des valeurs résiduelles non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut dans le contrat de location. En cas de diminution de la valeur résiduelle non garantie estimée, le bailleur doit réviser l'imputation des produits sur la durée du contrat de location et comptabiliser immédiatement toute diminution au titre des montants constatés.
- 78 Le bailleur qui classe un actif issu d'un contrat de location-financement comme détenu en vue de la vente (ou qui l'inclut dans un groupe destiné à être cédé qui est classé comme détenu en vue de la vente) en appliquant IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* doit comptabiliser cet actif selon IFRS 5.

Modifications de contrat de location

- 79 Le bailleur doit considérer une modification de contrat de location-financement comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :
- (a) la modification élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
 - (b) la contrepartie prévue au contrat de location augmente d'un montant proportionné au prix distinct du droit d'utilisation ajouté, compte tenu, le cas échéant, des ajustements appropriés apportés à ce prix pour refléter les circonstances propres au contrat.

- 80 Si la modification de contrat de location-financement n'est pas considérée comme un contrat de location distinct, le bailleur doit comptabiliser cette modification comme suit :
- (a) dans le cas où le contrat de location aurait été classé comme un contrat de location simple si la modification avait été en vigueur à la date de passation, le bailleur doit :
 - (i) comptabiliser la modification de contrat de location comme un nouveau contrat de location à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification,
 - (ii) évaluer la valeur comptable du bien sous-jacent comme correspondant à l'investissement net dans le contrat de location immédiatement avant la date d'entrée en vigueur de la modification de contrat de location ;
 - (b) dans tout autre cas, le bailleur doit appliquer les dispositions d'IFRS 9.

Contrats de location simple

Comptabilisation et évaluation

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

Modifications de contrat de location

- 87 Le bailleur doit considérer une modification de contrat de location simple comme un nouveau contrat de location à compter de la date d'entrée en vigueur de la modification et considérer tous les paiements de loyers reçus d'avance ou à recevoir relativement au contrat initial comme faisant partie des paiements de loyers de ce nouveau contrat.

Présentation

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

Informations à fournir

- 89 **En matière d'informations à fournir, l'objectif du bailleur est de fournir dans les notes des informations qui, prises en considération avec celles fournies dans l'état de la situation financière, dans l'état du résultat net et dans le tableau des flux de trésorerie, donnent aux utilisateurs de ses états financiers une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie. Les exigences à remplir pour atteindre cet objectif sont énoncées aux paragraphes 90 à 97.**
- 90 Le bailleur doit fournir les montants suivants pour la période de présentation de l'information financière :
- (a) pour les contrats de location-financement :
 - (i) le profit ou la perte sur vente,
 - (ii) les produits financiers tirés de l'investissement net dans le contrat de location,

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

Contrats de location-financement

- 93 Le bailleur doit fournir des explications qualitatives et quantitatives au sujet des variations importantes de la valeur comptable de l'investissement net dans les contrats de location-financement.
- 94 Le bailleur doit fournir une analyse des échéances des créances locatives, en présentant les paiements de loyers non actualisés à recevoir sur une base annuelle pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années subséquentes. Le bailleur doit rapprocher les paiements de loyers non actualisés et l'investissement net dans le contrat de location. Le rapprochement doit faire état des produits financiers non acquis relatifs aux paiements de loyers à recevoir ainsi que du montant actualisé de toute valeur résiduelle non garantie.

Contrats de location simple

- 95 Le bailleur doit appliquer les obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 16 pour les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location simple. Aux fins de l'application des obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 16, le bailleur doit décomposer chaque catégorie d'immobilisations corporelles en biens faisant l'objet de contrats de location simple et en biens ne faisant pas l'objet de contrats de location simple. Par conséquent, le bailleur doit fournir les informations requises par IAS 16 pour les biens faisant l'objet d'un contrat de location simple (par catégorie de biens sous-jacents) séparément des informations relatives aux biens détenus en propre et utilisés par lui.
- 96 Le bailleur doit aussi appliquer les obligations en matière d'informations à fournir d'IAS 36, d'IAS 38, d'IAS 40 et d'IAS 41 pour les biens faisant l'objet de contrats de location simple.
- 97 Le bailleur doit fournir une analyse des échéances des paiements de loyers, en présentant les paiements de loyers non actualisés à recevoir sur une base annuelle pour au moins chacune des cinq premières années et leur montant total pour les années subséquentes.

Transactions de cession-bail

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

Question de savoir si la cession constitue une vente

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

La cession du bien constitue une vente

- 100 Si la cession du bien par le vendeur-preneur satisfait aux exigences d'IFRS 15 et qu'elle peut donc être comptabilisée comme une vente d'actif :

- (a) le vendeur-preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation découlant de la transaction de cession-bail proportionnellement à la valeur comptable antérieure du bien dont le vendeur-preneur conserve le droit d'utilisation. Le vendeur-preneur doit donc comptabiliser uniquement le profit ou la perte réalisé, le cas échéant, sur les droits cédés à l'acheteur-bailleur ;
 - (b) l'acheteur-bailleur doit comptabiliser l'achat du bien suivant les normes applicables et le contrat de location suivant les dispositions de la présente norme relatives à la comptabilité du bailleur.
- 101 Si la juste valeur de la contrepartie de la vente de l'actif ne correspond pas à la juste valeur de ce dernier, ou si les paiements de loyers ne sont pas aux taux du marché, l'entité doit apporter les ajustements suivants pour évaluer le produit de la vente à la juste valeur :
- (a) considérer les conditions inférieures à celles du marché comme des paiements de loyers anticipés ;
 - (b) considérer les conditions supérieures à celles du marché comme un financement supplémentaire accordé par l'acheteur-bailleur au vendeur-preneur.
- 102 L'entité doit évaluer les ajustements pouvant être exigés par le paragraphe 101 sur la base du plus facile à déterminer des deux montants suivants :
- (a) la différence entre la juste valeur de la contrepartie de la vente et la juste valeur de l'actif ;
 - (b) la différence entre la valeur actualisée des paiements de loyers prévus au contrat et la valeur actualisée des paiements de loyers aux taux du marché.

La cession du bien ne constitue pas une vente

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

Annexe A

Définitions

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

actif au titre du droit d'utilisation	Actif qui représente le droit du preneur d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location .
avantages incitatifs à la location	Paielements que le bailleur fait au preneur dans le cadre d'un contrat de location ou encore remboursement ou prise en charge de coûts du preneur par le bailleur.
bailleur	Entité qui accorde le droit d'utiliser un bien sous-jacent pendant un certain temps moyennant une contrepartie.
bien sous-jacent	Bien qui est l'objet d'un contrat de location et dont le droit d'utilisation est accordé au preneur par le bailleur .
contrat de location	Contrat, ou partie d'un contrat, par lequel est cédé le droit d'utiliser un bien (le bien sous-jacent) pour un certain temps moyennant une contrepartie.
contrat de location à court terme	Contrat de location dont la durée (durée du contrat de location) à la date de début est de 12 mois ou moins. Un contrat de location avec option d'achat ne constitue pas un contrat de location à court terme.
contrat de location simple	Contrat de location qui ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du bien sous-jacent .
contrat de location-financement	Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un bien sous-jacent .
contrat de sous-location	Transaction dans le cadre de laquelle un bien sous-jacent est reloué par son preneur (le « bailleur intermédiaire ») à un tiers, le contrat de location (le « contrat de location principal ») conclu entre le bailleur et le preneur principaux demeurant en vigueur.
coûts directs initiaux	Coûts marginaux engagés pour l'obtention d'un contrat de location , qui n'auraient pas été engagés si le contrat de location n'avait pas été obtenu, à l'exception des coûts de la sorte engagés relativement à un contrat de location-financement par le bailleur qui est fabricant ou distributeur.
date d'entrée en vigueur de la modification	Date à laquelle deux parties conviennent d'une modification de contrat de location .
date de début du contrat de location (date de début)	Date à laquelle un bailleur met un bien sous-jacent à la disposition d'un preneur .
date de passation du contrat de location (date de passation)	Date de signature d'un contrat de location ou, si elle est antérieure, date d'engagement réciproque des parties sur les principaux termes et conditions de ce contrat de location.
durée d'utilisation	Intervalle de temps total (y compris les intervalles non consécutifs) durant lequel un bien est utilisé pour l'exécution d'un contrat conclu avec un client.
durée de vie économique	Temps durant lequel un bien est susceptible d'être économiquement utilisable par un ou plusieurs utilisateurs, ou encore nombre d'unités d'œuvre ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un bien par un ou plusieurs utilisateurs.
durée du contrat de location	Durée non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser le bien sous-jacent , à laquelle s'ajoutent les intervalles visés par : <ul style="list-style-type: none"> (a) toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ; (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer.
garantie de valeur résiduelle	Garantie, donnée au bailleur par un tiers qui ne lui est pas lié, selon laquelle la valeur (ou une partie de la valeur) du bien sous-jacent au terme du contrat de location ne sera pas inférieure à un montant spécifié.

investissement brut dans le contrat de location	Somme des éléments suivants : <ul style="list-style-type: none"> (a) les paiements de loyers à recevoir par le bailleur dans le cadre d'un contrat de location-financement ; (b) toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.
investissement net dans le contrat de location	Investissement brut dans le contrat de location , actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location .
juste valeur	Aux fins de l'application des dispositions de la présente norme qui ont trait à 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.
modification de contrat de location (modification)	Changement dans l'étendue ou la contrepartie d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux (par exemple, ajout ou retrait du droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ou encore prolongation ou raccourcissement de la durée du contrat de location).
paiements de loyers	<p>Paiements que le preneur fait au bailleur relativement au droit d'utiliser le bien sous-jacent pendant la durée du contrat de location et qui comprennent les éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) les paiements fixes (y compris en substance), déduction faite des avantages incitatifs à la location ; (b) les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux ; (c) le prix d'exercice de toute option d'achat que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ; (d) les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat de location, si la durée du contrat de location reflète l'exercice par le preneur de l'option de résiliation du contrat de location. <p>Pour le preneur, les paiements de loyers comprennent également les sommes qu'il s'attend à devoir payer au bailleur au titre des garanties de valeur résiduelle. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives du contrat, sauf lorsque le preneur choisit de regrouper la composante locative et les composantes non locatives et de les comptabiliser comme une seule composante, de nature locative.</p> <p>Pour le bailleur, les paiements de loyers comprennent également, le cas échéant, les garanties de valeur résiduelle données par le preneur, une personne liée au preneur ou un tiers non lié au bailleur, qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie. Par contre, ils ne comprennent pas les paiements affectés aux composantes non locatives.</p>
paiements de loyers optionnels	Paiements que le preneur devra faire au bailleur pour le droit d'utiliser le bien sous-jacent durant une période visée par une option de prolongation ou de résiliation d'un contrat de location lorsque cette période ne fait pas partie de la durée du contrat de location .
paiements de loyers variables	Partie des paiements que le preneur fait au bailleur pour le droit d'utiliser le bien sous-jacent pour la durée du contrat de location , et qui varie du fait de changements autres que l'écoulement du temps survenus dans les faits ou circonstances après la date de début .
paiements fixes	Paiements que le preneur fait au bailleur pour le droit d'utiliser le bien sous-jacent pendant la durée du contrat de location , à l'exclusion des paiements de loyers variables .
preneur	Entité qui obtient le droit d'utiliser un bien sous-jacent pendant un certain temps moyennant une contrepartie.
produits financiers non acquis	<p>Différence entre les deux valeurs suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) l'investissement brut dans le contrat de location ; (b) l'investissement net dans le contrat de location.

taux d'emprunt marginal du preneur (taux d'emprunt marginal)	Taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un bien de valeur similaire à l' actif au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire.
taux d'intérêt implicite du contrat de location	Taux d'intérêt qui rend la valeur actualisée (a) des paiements de loyers et (b) de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme (i) de la juste valeur du bien sous-jacent et (ii) des coûts directs initiaux du bailleur .
valeur résiduelle non garantie	Partie de la valeur résiduelle d'un bien sous-jacent dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.

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

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

Annexe B

Guide d'application

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

Application à un portefeuille

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

Regroupement de contrats

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

Exemption relative à la comptabilisation : contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur (paragraphes 5 à 8)

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

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

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

Bien déterminé

- B13 Le bien est habituellement déterminé par sa mention explicite au contrat. Toutefois, un bien peut aussi se trouver implicitement déterminé au moment où il est mis à la disposition du client.

Droit de substitution substantiel

- B14 Si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer le bien tout au long de la durée d'utilisation, le client ne détient pas le droit d'utiliser un bien déterminé, même si ce dernier est explicitement mentionné. Le droit du fournisseur de remplacer le bien est substantiel seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :
- (a) le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, le client ne peut pas empêcher le fournisseur de remplacer le bien et le fournisseur a aisément accès à un bien de remplacement ou il peut en fournir un dans un délai raisonnable) ;
 - (b) l'exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur (c'est-à-dire que les avantages économiques attendus de la substitution du bien excèdent les coûts associés à celle-ci).
- B15 Si le fournisseur a le droit ou l'obligation de remplacer le bien seulement à une date donnée ou lorsque se produit un événement donné, ou encore à compter de cette date ou de cet événement, son droit de substitution n'est pas substantiel, car il n'a pas la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d'utilisation.
- B16 Pour apprécier si le droit de substitution du fournisseur est substantiel, l'entité doit se fonder sur les faits et circonstances à la date de passation du contrat et ne doit pas tenir compte des événements futurs dont, à cette date, la survenance n'est pas considérée comme probable. Voici des exemples d'événements futurs qui ne seraient pas pris en compte dans l'appréciation du droit de substitution parce que, à la date de passation du contrat, leur survenance ne serait pas considérée comme probable :
- (a) un accord selon lequel un client futur verserait une contrepartie supérieure au taux du marché pour l'utilisation du bien ;
 - (b) l'introduction d'une nouvelle technologie dont le développement n'est pas substantiel à la date de passation du contrat ;
 - (c) un écart substantiel entre l'utilisation du bien par le client, ou le rendement du bien, et l'utilisation ou le rendement considéré comme probable à la date de passation du contrat ;
 - (d) un écart substantiel entre le prix du bien sur le marché au cours de la durée d'utilisation et le prix du bien sur le marché considéré comme probable à la date de passation du contrat.
- B17 Si le bien se trouve chez le client ou à tout autre endroit que chez le fournisseur, les coûts associés à la substitution sont généralement plus élevés que si le bien se trouve chez le fournisseur, ce qui accroît la probabilité qu'ils excèdent les avantages associés à cette substitution.

- B18 Le droit ou l'obligation du fournisseur de remplacer le bien lors de sa réparation ou de sa maintenance, s'il ne fonctionne pas correctement ou qu'une mise à niveau technique est offerte, n'empêche pas le client de détenir le droit d'utiliser un bien déterminé.
- B19 Lorsque le client ne peut pas facilement déterminer si le fournisseur détient un droit de substitution substantiel, il doit présumer que le droit de substitution du fournisseur, le cas échéant, n'est pas substantiel.

Partie d'un bien

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

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

- B21 Pour contrôler l'utilisation d'un bien déterminé, le client doit détenir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien tout au long de la durée d'utilisation (par exemple, en ayant l'usage exclusif du bien tout au long de sa durée d'utilisation). Le client peut tirer des avantages économiques de l'utilisation du bien directement ou indirectement de différentes façons, notamment en utilisant, détenant ou sous-louant le bien. Les avantages économiques tirés de l'utilisation du bien comprennent la production principale et les sous-produits qui en sont issus (y compris les flux de trésorerie découlant potentiellement de ces éléments) et les autres avantages économiques liés à l'utilisation du bien qui pourraient découler d'une transaction commerciale avec une tierce partie.
- B22 Pour apprécier si elle détient le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation du bien, l'entité doit considérer les avantages économiques qui découlent de l'utilisation du bien dans les limites définies du droit d'utilisation du bien par le client (voir paragraphe B30). Par exemple :
- (a) si le contrat limite l'utilisation d'un véhicule à moteur à un territoire déterminé pendant la durée d'utilisation, l'entité ne doit considérer que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule à moteur dans ce territoire, et non au-delà ;
 - (b) si le contrat spécifie que le client peut utiliser un véhicule à moteur jusqu'à concurrence d'un kilométrage déterminé pendant la durée d'utilisation, l'entité ne doit considérer que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule à moteur pour le kilométrage permis, et non au-delà.
- B23 Si le contrat exige que le client verse au fournisseur ou à un tiers, à titre de contrepartie, une part des flux de trésorerie découlant de l'utilisation du bien, les flux de trésorerie versés à titre de contrepartie doivent être inclus dans les avantages économiques que le client tire de l'utilisation du bien. Par exemple, si le client est tenu de verser au fournisseur, en contrepartie de l'utilisation d'un espace commercial, un pourcentage des ventes qu'il y réalise, cela ne l'empêche pas d'avoir le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques découlant de l'utilisation de l'espace commercial. Il est en effet considéré que les flux de trésorerie découlant de ces ventes constituent des avantages économiques que le client tire de l'utilisation de l'espace commercial et qu'une partie de ces flux est ensuite versée au fournisseur en contrepartie du droit d'utiliser cet espace.

Droit de décider de l'utilisation

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

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

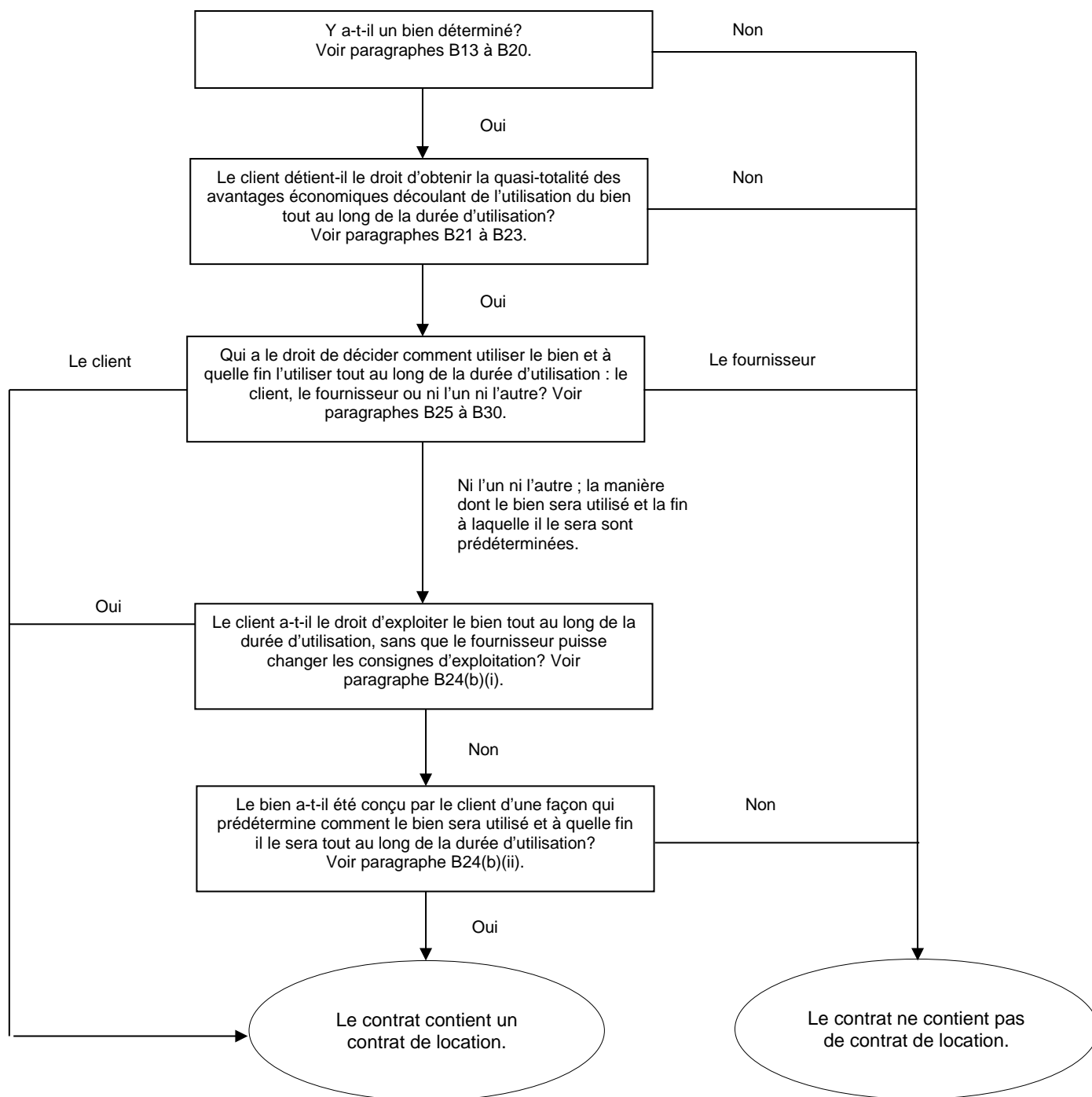
- B25 Le client a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser s'il peut, dans les limites du droit d'utilisation définies dans le contrat, apporter des changements sur ces deux plans tout au long de la durée d'utilisation. Pour porter une appréciation à cet égard, l'entité considère les droits décisionnels qui présentent le plus de pertinence pour ce qui est de pouvoir apporter de tels changements tout au long de la durée d'utilisation. Les droits décisionnels sont pertinents lorsqu'ils ont une incidence sur les avantages économiques à tirer de l'utilisation. Il est probable que les droits décisionnels les plus pertinents diffèrent d'un contrat à l'autre, selon la nature du bien et les termes et conditions du contrat.
- B26 Voici des exemples de droits décisionnels qui, selon les circonstances, confèrent au client le droit d'apporter, dans les limites définies du droit d'utilisation, des changements quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser :
- (a) le droit de changer le type de production qui résulte du bien (par exemple, le droit de décider d'utiliser un conteneur pour le transport des marchandises ou pour l'entreposage, ou le droit de décider de la combinaison de produits à mettre en vente dans un espace commercial) ;
 - (b) le droit de changer le moment auquel la production a lieu (par exemple, le droit de décider quand un appareil ou une centrale électrique sera utilisé) ;
 - (c) le droit de changer l'endroit où la production a lieu (par exemple, le droit de décider de la destination d'un camion ou d'un navire, ou le droit de décider où une pièce de matériel est utilisée) ;
 - (d) le droit de lancer ou d'arrêter la production et de changer le volume de production (par exemple, le droit de décider si une centrale produit ou non de l'énergie et de décider de la quantité d'énergie qu'elle produit).
- B27 Les droits décisionnels qui ne confèrent pas au client le droit d'apporter des changements quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser comprennent par exemple les droits qui se limitent à l'exploitation ou à la maintenance du bien. Ces droits peuvent être détenus par le client ou le fournisseur. Bien que les droits tels que ceux relatifs à l'exploitation ou à la maintenance d'un bien soient souvent essentiels à son utilisation efficace, ils ne constituent pas des droits permettant de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser, et ils dépendent souvent des décisions prises à ces deux égards. Toutefois, le droit d'exploiter un bien peut conférer au client le droit de décider de son utilisation si les décisions pertinentes quant à savoir comment utiliser le bien et à quelle fin l'utiliser sont prédéterminées (voir paragraphe B24(b)(i)).

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

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

Droits de protection

- B30 Le contrat peut contenir des termes et conditions visant à protéger les droits du fournisseur sur le bien ou d'autres biens, à protéger les membres de son personnel ou à assurer la conformité du fournisseur aux lois et règlements. Ce sont là des exemples de droits de protection. Ainsi, le contrat peut (i) spécifier le volume d'utilisation maximal du bien ou encore le lieu ou le moment de son utilisation, (ii) exiger que le client adopte des pratiques d'exploitation particulières, ou (iii) exiger que le client informe le fournisseur des changements dans la manière dont le bien sera utilisé. Les droits de protection définissent habituellement la portée du droit d'utilisation du bien par le client, mais n'empêchent pas en soi le client d'avoir le droit de décider de l'utilisation du bien.
- B31 L'organigramme suivant peut aider les entités à déterminer si un contrat est ou contient un contrat de location.



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

- B32 Le droit d'utiliser un bien sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies :
- (a) le preneur peut tirer avantage de l'utilisation du bien sous-jacent, pris isolément ou en combinaison avec d'autres ressources qui lui sont aisément disponibles, lesquelles sont des biens ou des services vendus ou loués séparément (par le bailleur ou d'autres fournisseurs) ou des ressources que le preneur s'est déjà procurées (auprès du bailleur ou dans le cadre d'autres opérations ou événements) ;
 - (b) le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n'y est pas étroitement lié. Par exemple, le fait que le preneur puisse décider de ne pas louer le bien sous-jacent sans que cela ait pour autant une incidence importante sur ses droits relatifs à l'utilisation d'autres biens sous-jacents prévus au contrat peut indiquer que ce bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents et qu'il n'y est pas étroitement lié.
- B33 Le contrat peut prévoir le paiement d'une somme par le preneur pour des activités et des coûts qui ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services à ce dernier. Par exemple, le bailleur peut inclure, dans la somme totale à payer, des frais relatifs à des tâches administratives, ou d'autres coûts qu'il a engagés relativement au contrat de location, qui ne donnent pas lieu à la fourniture de biens ou de services au preneur. De telles sommes à payer ne constituent pas une composante distincte du contrat, mais sont plutôt considérées comme un élément de la contrepartie totale qu'on répartit entre toutes les composantes distinctes du contrat.

Durée du contrat de location (paragraphes 18 à 21)

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

les pénalités relatives à la résiliation du contrat de location et les autres coûts semblables, dont les coûts associés à l'obligation de rendre le bien sous-jacent dans l'état (ou au lieu) contractuellement spécifié ;

- (d) l'importance que présente le bien sous-jacent pour les activités du preneur, compte tenu, par exemple, de sa nature spécifique ou non, de l'endroit où il se trouve et de la disponibilité de solutions de rechange valables ;
 - (e) la conditionnalité liée à l'exercice de l'option (c'est-à-dire lorsque l'option ne peut être exercée que si une ou plusieurs conditions sont remplies) et la probabilité que les conditions soient remplies.
- B38 Une option de prolongation ou de résiliation d'un contrat de location peut être combinée avec une ou plusieurs autres modalités contractuelles (par exemple, une garantie de valeur résiduelle) de telle sorte que le preneur garantit au bailleur le paiement d'une somme minimale ou fixe qui sera substantiellement identique que l'option soit exercée ou non. Dans un tel cas, nonobstant les indications sur les paiements fixes en substance énoncées au paragraphe B42, l'entité doit présumer que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer l'option de résiliation du contrat de location.
- B39 Plus le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable est court, plus il est probable qu'une option de prolongation du contrat de location soit exercée ou qu'une option de résiliation du contrat de location ne soit pas exercée. Car les coûts relatifs à l'obtention d'un bien de remplacement risquent d'être d'autant plus importants que l'intervalle de temps non résiliable est court.
- B40 La durée pendant laquelle le preneur a généralement utilisé des types particuliers de biens (loués ou détenus en propre) auparavant et les raisons économiques sous-jacentes peuvent constituer des informations utiles pour déterminer si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option ou de ne pas l'exercer. Par exemple, si le preneur utilise généralement un type particulier de biens durant un intervalle de temps donné ou s'il a l'habitude d'exercer les options prévues dans les contrats de location d'un type particulier de biens sous-jacents, il doit tenir compte des raisons économiques sous-tendant ces pratiques lorsqu'il détermine s'il a la certitude raisonnable d'exercer une option prévue dans un contrat de location de ce type de biens.
- B41 Le paragraphe 20 précise que, après la date de début, le preneur doit réapprécier la durée du contrat de location s'il se produit un événement ou un changement de circonstances important qui dépend de la volonté du preneur et qui a une incidence sur la question de savoir si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option qu'il n'avait pas incluse dans sa détermination de la durée du contrat de location ou de ne pas exercer une option qu'il avait incluse dans cette détermination. Voici des exemples d'événements ou de changements de circonstances importants :
- (a) des locaux loués font l'objet d'aménagements importants qui n'étaient pas prévus à la date de début et desquels le preneur s'attend à tirer un avantage économique important lorsque l'option de prolongation ou de résiliation du contrat de location ou encore l'option d'achat du bien sous-jacent seront exerçables ;
 - (b) le bien sous-jacent est modifié ou personnalisé dans une mesure importante, alors que ce n'était pas prévu à la date de début ;
 - (c) un contrat de sous-location du bien sous-jacent est conclu pour un intervalle de temps allant au-delà de la fin de la durée du contrat de location précédemment déterminée ;
 - (d) le preneur prend une décision d'affaires qui est directement liée à la décision d'exercer ou de ne pas exercer l'option (par exemple, il prend la décision de prolonger la location d'un bien complémentaire, de se défaire d'un bien de remplacement ou de céder l'unité opérationnelle au sein de laquelle l'actif au titre du droit d'utilisation est utilisé).

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

- B42 Les paiements de loyers comprennent les paiements de loyers fixes en substance. Les paiements de loyers fixes en substance sont des paiements qui, même si leur forme comporte une variabilité, sont, en substance, inévitables. Voici des exemples de situations où on se trouve en présence de paiements de loyers fixes en substance :
- (a) les paiements sont structurés comme des paiements de loyers variables, mais ils ne le sont pas véritablement, car les clauses leur donnant un caractère variable ne correspondent à aucune réalité économique. De tels paiements comprennent par exemple :
 - (i) les paiements qui ne doivent être effectués que s'il est démontré que le bien sous-jacent peut être exploité pendant la durée du contrat de location, ou que s'il se produit un événement qui n'a aucune véritable possibilité de ne pas se produire,

- (ii) les paiements qui sont initialement structurés comme des paiements de loyers variables liés à l'utilisation du bien sous-jacent, mais qui perdent leur variabilité à un certain moment après la date de début, de sorte qu'ils deviennent fixes pour la durée restante du contrat de location. Ces paiements deviennent des paiements de loyers fixes en substance lorsqu'ils perdent leur variabilité ;
- (b) il y a plus d'une série de paiements que le preneur pourrait effectuer, mais une seule de ces séries est réaliste. Ce sont les paiements de cette série que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers ;
- (c) il y a plus d'une série de paiements réaliste que le preneur pourrait effectuer et ce dernier doit absolument en effectuer au moins une. Ce sont les paiements de la série dont la valeur actualisée est la moindre que le preneur doit considérer comme les paiements de loyers.

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

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

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

Titre de propriété du bien sous-jacent

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

Informations à fournir par le preneur (paragraphe 59)

- B48 Pour déterminer s'il lui est nécessaire de fournir d'autres informations au sujet des activités de location pour atteindre l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51, le preneur doit examiner :
- (a) si ces informations sont utiles aux utilisateurs des états financiers, car le preneur ne doit fournir d'autres informations en application du paragraphe 59 que lorsqu'elles sont susceptibles d'avoir une utilité pour les utilisateurs des états financiers, ce qui est vraisemblablement le cas lorsqu'elles les aident à comprendre :
 - (i) la flexibilité qu'offrent les contrats de location (les contrats de location peuvent notamment se caractériser par leur flexibilité s'ils permettent au preneur de réduire son exposition aux risques en lui donnant la possibilité d'exercer des options de résiliation ou des options de prolongation assorties de conditions favorables),
 - (ii) les clauses restrictives des contrats de location (les contrats de location peuvent comporter des clauses restrictives, obligeant par exemple le preneur à respecter des ratios financiers donnés),

- (iii) la sensibilité des informations fournies aux variables clés (les informations fournies peuvent par exemple être sensibles aux paiements de loyers variables futurs),
 - (iv) l'exposition à d'autres risques découlant des contrats de location,
 - (v) les écarts par rapport aux pratiques du secteur d'activité (tels que des termes et conditions inhabituels ou particuliers ayant une incidence sur le portefeuille de contrats de location du preneur) ;
 - (b) si ces informations ressortent clairement des informations présentées dans les états financiers de base ou dans les notes, car le preneur n'est pas tenu de reprendre les informations déjà présentées ailleurs dans les états financiers.
- B49 Les autres informations relatives aux paiements de loyers variables qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur fait des paiements de loyers variables et la mesure dans laquelle ces paiements sont fréquents ;
 - (b) l'importance relative des paiements de loyers variables par rapport aux paiements fixes ;
 - (c) les variables clés dont dépendent les paiements de loyers variables et l'incidence attendue de leurs variations sur les paiements de loyers variables ;
 - (d) les autres incidences des paiements de loyers variables sur le plan de l'activité et sur le plan financier.
- B50 Les autres informations relatives aux options de prolongation ou aux options de résiliation qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur fait usage des options de prolongation ou des options de résiliation et la mesure dans laquelle ces options sont fréquentes ;
 - (b) l'importance relative des *paiements de loyers optionnels* par rapport aux paiements de loyers ;
 - (c) la mesure dans laquelle l'exercice d'options non prises en compte dans l'évaluation de l'obligation locative est fréquent ;
 - (d) les autres incidences de ces options sur le plan de l'activité et sur le plan financier.
- B51 Les autres informations relatives aux garanties de valeur résiduelle qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur fournit des garanties de valeur résiduelle et la mesure dans laquelle ces garanties sont fréquentes ;
 - (b) l'importance de l'exposition du preneur au risque de valeur résiduelle ;
 - (c) la nature des biens sous-jacents pour lesquels ces garanties sont fournies ;
 - (d) les autres incidences de ces garanties sur le plan de l'activité et sur le plan financier.
- B52 Les autres informations relatives aux transactions de cession-bail qui, selon les circonstances, peuvent être nécessaires à l'atteinte de l'objectif en matière d'informations à fournir énoncé au paragraphe 51 peuvent comprendre les informations qui aident les utilisateurs d'états financiers à apprécier, par exemple :
- (a) les raisons pour lesquelles le preneur effectue des transactions de cession-bail et la fréquence de ces transactions ;
 - (b) les principales modalités de chaque transaction de cession-bail ;
 - (c) les paiements non pris en compte dans l'évaluation des obligations locatives ;
 - (d) l'incidence des transactions de cession-bail sur les flux de trésorerie pendant la période de présentation de l'information financière.

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

- B53 Selon la présente norme, le bailleur classe un contrat de location en fonction de la mesure dans laquelle le contrat de location transfère au preneur les risques et les avantages inhérents à la propriété du bien sous-

jacent. Les risques incluent les possibilités de perte par suite d'une sous-utilisation de la capacité ou encore de l'obsolescence technologique, ainsi que les variations de la rentabilité attribuables à l'évolution de la conjoncture économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique du bien sous-jacent et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.

- B54 Un contrat de location peut contenir des termes et conditions prévoyant un rajustement des paiements de loyers dans le cas où certains changements se produisent entre la date de passation du contrat de location et sa date de début (tels qu'un changement dans le coût du bien sous-jacent pour le bailleur ou dans les coûts de financement du contrat de location assumés par le bailleur). Aux fins du classement du contrat de location, un tel changement est présumé avoir eu lieu à la date de passation.
- B55 Lorsqu'un contrat de location comporte à la fois un élément terrains et un élément constructions, le bailleur doit considérer séparément le classement de chaque élément en tant que contrat location-financement ou en tant que contrat de location simple en appliquant les paragraphes 62 à 66 ainsi que B53 et B54. Afin de déterminer si l'élément terrains est un contrat de location simple ou un contrat de location-financement, un facteur important à prendre en considération est que les terrains ont, en principe, une durée de vie économique indéterminée.
- B56 Lorsque c'est nécessaire pour classer et comptabiliser un contrat de location de terrains et de constructions, le bailleur doit répartir les paiements de loyers (y compris un paiement forfaitaire initial, le cas échéant) entre les éléments terrains et constructions proportionnellement aux justes valeurs relatives des droits du preneur sur l'élément terrains et sur l'élément constructions du contrat de location à la date de passation dudit contrat. Si le bailleur ne peut pas répartir les paiements de loyers de manière fiable entre ces deux éléments, il classe le contrat de location dans sa totalité en tant que contrat de location-financement, sauf s'il est clair que les deux éléments constituent des contrats de location simple, auquel cas le bailleur classe le contrat de location dans sa totalité en tant que contrat de location simple.
- B57 Dans le cas d'un contrat de location de terrains et de constructions dont l'élément terrains n'est pas d'un montant significatif par rapport à l'ensemble, le bailleur peut traiter en bloc les terrains et les constructions aux fins du classement du contrat de location et ainsi le classer comme un contrat de location-financement ou comme un contrat de location simple en appliquant les paragraphes 62 à 66 ainsi que B53 et B54. Le bailleur doit alors considérer la durée de vie économique des constructions comme la durée de vie économique de l'ensemble du bien sous-jacent.

Classement des contrats de sous-location

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

Annexe C

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

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

Date d'entrée en vigueur

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

Dispositions transitoires

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

Définition d'un contrat de location

- C3 Par mesure de simplification, l'entité n'est pas tenue de réapprécier si un contrat est ou contient un contrat de location à la date de première application. À la place, elle peut :
- (a) appliquer la présente norme aux contrats qu'elle avait antérieurement identifiés comme des contrats de location en application d'IAS 17 *Contrats de location* et d'IFRIC 4 *Déterminer si un accord contient un contrat de location*, auquel cas elle doit appliquer les dispositions transitoires des paragraphes C5 à C18 à ces contrats de location ;
 - (b) ne pas appliquer la présente norme aux contrats qu'elle n'avait pas antérieurement identifiés comme contenant un contrat de location en application d'IAS 17 et d'IFRIC 4.
- C4 Si l'entité choisit de se prévaloir de la mesure de simplification décrite au paragraphe C3, elle doit l'indiquer et appliquer cette mesure de simplification à tous ses contrats. Par conséquent, l'entité doit appliquer les dispositions des paragraphes 9 à 11 seulement aux contrats conclus (ou modifiés) à compter de la date de première application.

Preneur

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

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

- C8 Si le preneur choisit d'appliquer la présente norme selon le paragraphe C5(b), il doit :
- (a) comptabiliser, à la date de première application, une obligation locative au titre des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, et

- évaluer cette obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers restants, déterminée à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application ;
- (b) comptabiliser, à la date de première application, un actif au titre du droit d'utilisation pour les contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, et choisir pour chaque contrat de location d'évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation :
 - (i) soit en déterminant la valeur comptable comme si la présente norme avait été appliquée depuis la date de début du contrat de location, puis en l'actualisant à l'aide de son taux d'emprunt marginal à la date de première application,
 - (ii) soit au montant de l'obligation locative, ajusté du montant des loyers payés d'avance ou à payer qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière relativement à ce contrat de location immédiatement avant la date de première application ;
 - (c) appliquer IAS 36 *Dépréciation d'actifs* aux actifs au titre des droits d'utilisation à la date de première application, sauf s'il applique la mesure de simplification prévue au paragraphe C10(b).
- C9 Nonobstant les dispositions du paragraphe C8, en ce qui concerne les contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17 :
- (a) le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur (selon les explications des paragraphes B3 à B8) et qui seront comptabilisés en application du paragraphe 6. Il doit rendre compte de ces contrats de location suivant la présente norme à compter de la date de première application ;
 - (b) le preneur n'est pas tenu d'apporter d'ajustements transitoires au titre des contrats de location antérieurement comptabilisés en tant qu'immeubles de placement selon le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement*. Il doit rendre compte de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application ;
 - (c) le preneur doit évaluer à sa juste valeur à la date de première application l'actif au titre du droit d'utilisation découlant des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17 qui seront comptabilisés en tant qu'immeubles de placement selon le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 à compter de la date de première application. Il doit rendre compte de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative découlant de ces contrats de location suivant IAS 40 et la présente norme à compter de la date de première application.
- C10 Lorsque le preneur applique la présente norme de façon rétrospective selon le paragraphe C5(b) à des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simples en application d'IAS 17, il peut exercer, contrat par contrat, le choix de se prévaloir d'une ou de plusieurs des mesures de simplification indiquées ci-dessous :
- (a) appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques relativement similaires (par exemple, si la durée résiduelle, la catégorie de biens sous-jacents et l'environnement économique sont similaires) ;
 - (b) au lieu d'effectuer un test de dépréciation, s'appuyer sur l'évaluation qu'il a faite de ses contrats de location immédiatement avant la date de première application en appliquant IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* pour déterminer si des contrats sont déficitaires, auquel cas il doit ajuster l'actif au titre du droit d'utilisation à la date de première application du montant comptabilisé dans l'état de la situation financière au titre de la provision pour les contrats de location déficitaires immédiatement avant la date de première application ;
 - (c) choisir de ne pas appliquer les dispositions du paragraphe C8 aux contrats de location dont le terme de la durée se situe dans les 12 mois suivant la date de première application, auquel cas il doit :
 - (i) comptabiliser ces contrats de location comme s'il s'agissait de contrats de location à court terme comptabilisés en application du paragraphe 6,
 - (ii) inclure le coût de ces contrats de location dans la charge relative aux contrats de location à court terme de l'exercice auquel appartient la date de première application ;
 - (d) exclure les coûts directs initiaux de l'évaluation de l'actif au titre du droit d'utilisation à la date de première application ;
 - (e) utiliser des connaissances acquises a posteriori, par exemple pour déterminer la durée d'un contrat de location qui contient des options de prolongation ou de résiliation.

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

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

Informations à fournir

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

Bailleur

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

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

- C16 L'entité ne doit pas réapprécier les transactions de cession-bail conclues avant la date de première application pour déterminer si la cession du bien sous-jacent satisfait aux exigences d'IFRS 15 et qu'elle peut donc être comptabilisée comme une vente.
- C17 Si une transaction de cession-bail avait été comptabilisée comme une vente et un contrat de location-financement en application d'IAS 17, le vendeur-preneur doit :
- (a) traiter la reprise à bail comme tout autre contrat de location-financement en vigueur à la date de première application ;
 - (b) continuer d'amortir sur la durée du contrat de location tout profit réalisé sur la vente.

- C18 Si une transaction de cession-bail avait été comptabilisée comme une vente et un contrat de location simple en application d'IAS 17, le vendeur-preneur doit :
- (a) traiter la reprise à bail comme tout autre contrat de location simple en vigueur à la date de première application ;
 - (b) ajuster l'actif au titre du droit d'utilisation découlant de la transaction de cession-bail du montant des profits ou des pertes différés liés à des conditions hors marché qui étaient comptabilisés dans l'état de la situation financière immédiatement avant la date de première application.

Montants antérieurement comptabilisés au titre de regroupements d'entreprises

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

Références à IFRS 9

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

Retrait d'autres normes

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