

**Mastère  
professionnel  
en Comptabilité**



**Université de Carthage  
Institut des Hautes Etudes Commerciales  
IHEC Carthage**

**Année Universitaire 2016/2017**

ARCHI-SEVEN  
PHOTOCOPIE-TIRAGE  
25 JUIN 2017



**International  
Accounting  
Standards  
Board**

**IFRS 16 : CONTRATS DE LOCATION**

**Révision  
Comptable**

**Abderrazak GABSI  
Universitaire & Expert comptable**

# Chapitre 1 : La genèse de la norme IFRS 16

**INTRODUCTION** : IFRS 16 constitue la première révision majeure de la comptabilisation des contrats de location depuis plus de 30 ans. La nouvelle norme remplace IAS 17 de même que trois interprétations, soit IFRIC 4 : Déterminer si un accord contient un contrat de location, SIC 15 : Avantages dans les contrats de location simple et SIC 27 : Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location.

IFRS 16 touchera la plupart des sociétés qui présentent leurs informations financières selon les IFRS et qui concluent des contrats de location, et aura une incidence importante sur les états financiers de preneurs de biens immobiliers et d'équipements de grande valeur.

« L'IASB estime depuis longtemps que la distinction entre le contrat de location simple et le contrat de location-financement d'IAS 17 est déficiente et qu'il en a découlé bien trop de structuration de montages financiers et de financement hors bilan. La solution de l'IASB est demeurée la même tout le long du projet : éliminer la distinction entre le contrat de location simple et le contrat de location-financement et comptabiliser tous les contrats de location dans le bilan.

Tandis que les changements dans la comptabilisation des contrats de location étaient attendus depuis longtemps par bon nombre de personnes, le fait d'inscrire tous les contrats de location dans le bilan sème la controverse. L'IASB espère réduire cette controverse en faisant des compromis, particulièrement en établissant des exemptions pour les contrats de location à court terme et pour les contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur.

Par conséquent, les entreprises qui louent seulement des actifs comme des imprimantes et des ordinateurs portables ne subiront qu'une incidence limitée. Pour les entreprises qui louent des actifs très coûteux, comme des biens immobiliers et du matériel de grande valeur, cela constituera toutefois un changement majeur. Quel que soit leur point de vue sur la nouvelle norme, les entreprises auraient tout intérêt à commencer une analyse d'impact le plus tôt possible. »<sup>1</sup>

Ce premier chapitre est consacré à la présentation des généralités sur IAS 17 et ses limites et le processus d'élaboration d'IFRS 16 ainsi que son champ d'application.

## Section 1 : généralités sur IAS 17

### 1.1 Objectif d'IAS 17

La location constitue une activité importante pour la plupart des entités. Elle permet d'avoir accès à des actifs, d'obtenir du financement et de réduire l'exposition de l'entité aux risques inhérents à la

---

<sup>1</sup> extrait du discours d'Andrew Watchman, Global Head – IFRS, Grant Thornton International

propriété d'un bien. Compte tenu de la place qu'occupe la location, il importe que les utilisateurs des états financiers de l'entité aient une image complète et compréhensible de ses activités de location.

L'objectif d'IAS 17 "Contrats de location" est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

Le modèle comptable de l'IAS 17 impose au preneur et au bailleur de classer leurs contrats de location en contrats de location-financement ou en contrats de location simple et de comptabiliser ces deux types de contrats différemment

## 1.2 Champ d'application d'IAS 17 :

IAS 17 s'applique à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que :

- les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables ;  
et
- les accords de licences portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

IAS 17 ne s'applique pas à l'évaluation :

- d'un bien immobilier détenu par des preneurs et comptabilisé comme immeuble de placement (**IAS 40 immeuble de placement**)
- d'un immeuble de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simple (IAS 40) ;
- d'actifs biologiques détenus par des preneurs en vertu de contrats de location-financement (**IAS 41 Agriculture**)

Un *contrat de location* est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

Un *contrat de location-financement* est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

Un *contrat de location simple* désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

## 1.3 La classification d'un contrat en contrat simple ou contrat de location financement :

Elle dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. Des exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient, en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement sont les suivants :

- le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location ;
- le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée ;
- la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif, même s'il n'y a pas de transfert de propriété ;
- au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ; et
- les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

Les indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement sont les suivants :

- si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;
- les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple, sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location ; et
- le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

La classification du contrat de location s'opère au commencement du contrat.

#### **1.4 La comptabilisation des contrats de location financement chez le preneur :**

Au début de la période de location, les preneurs doivent comptabiliser les contrats de location-financement à l'actif et au passif de leur bilan pour des montants égaux à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location déterminée, chacune au commencement du contrat de location. Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé. Les coûts directs initiaux encourus par le preneur sont ajoutés au montant comptabilisé en tant qu'actif.

Les paiements minimaux au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

Pour chaque période comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La méthode d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle applicable aux actifs amortissables que possède l'entité, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon **IAS 16 "Immobilisations corporelles"** et **IAS 38 "Immobilisations incorporelles"**.

Pour déterminer si un actif loué a perdu de la valeur, une entité applique **IAS 36 "Dépréciation d'actifs"**.

Pour les contrats de location-financement, le preneur doit notamment fournir les informations suivantes :

- pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de clôture ;
- un rapprochement entre le total des paiements minimaux futurs au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée ;
- une description générale des dispositions significatives des contrats de location du preneur.

### **1.5 La comptabilisation des contrats de location simple chez le preneur**

Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur.

Pour les contrats de location simple, le preneur doit notamment fournir les informations suivantes :

- le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables ;
- une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur.

### **1.6 La comptabilisation des contrats de location financement chez le preneur**

Le bailleur doit comptabiliser dans son bilan 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.

La comptabilisation de produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en-cours d'investissement net du bailleur dans le contrat de location-financement.

Pour les contrats de location-financement, le bailleur doit notamment fournir les informations suivantes :

- un rapprochement entre l'investissement brut dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actualisée des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de clôture ;
- une description générale des dispositions significatives des contrats de location du bailleur.

### **1.7 La comptabilisation des contrats de location simple chez le bailleur**

Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.

Les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée du contrat de location, à moins qu'une autre base systématique ne soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

La méthode d'amortissement des actifs amortissables loués doit être cohérente avec la méthode normale d'amortissement du bailleur applicable à des actifs similaires, et la dotation aux amortissements doit être calculée selon IAS 16 et IAS 38.

Pour les contrats de location simple, le bailleur doit notamment fournir les informations suivantes :

- le montant des paiements futurs minimaux à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables ;
- une description générale des dispositions des contrats de location du bailleur.

## Section 2 : Limite d'IAS 17

Le principe de base de la norme actuelle IAS 17 « Contrats de location » est de distinguer les contrats de location simple des contrats de location-financement. Or, seuls ces derniers font l'objet d'une comptabilisation au bilan du preneur, par l'inscription du bien loué à son actif en contrepartie d'un passif représentatif des loyers à payer sur la durée du contrat.

Ainsi, à ce jour, la majorité des contrats de location ne figure-t-elle pas au bilan du preneur. Or, les montants en cause peuvent être très significatifs. Plus de 85% des engagements de location ne figurent pas au bilan des entreprises. Si on appliquait IFRS 16 plus de 2.000 Mds \$ pourraient apparaître dans les bilans<sup>2</sup>. En outre, la distinction entre location simple et location-financement donne lieu, en pratique, à des applications diverses et à des montages pour éviter de constater une dette.

On reproche à ce modèle de ne pas répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers, du fait qu'ils n'aboutissent pas toujours à une représentation fidèle des transactions de location.

Or, l'information financière est bien souvent la seule source disponible pour un analyste externe, d'où l'importance de disposer d'une information régulière et sincère reflétant la réalité économique de l'entreprise et donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Par conséquent, de nombreux utilisateurs des états financiers et autres intéressés demandent depuis longtemps la modification des exigences comptables de sorte que le preneur soit tenu de comptabiliser ces actifs et ces passifs.

---

<sup>2</sup> <https://ifrs16.deloitte.fr/>

## Section 3 : Processus d'élaboration d'IFRS 16

Face à l'échec de la norme actuelle à répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers, les deux normalisateurs, l'IASB et le FASB, ont travaillé ensemble pour améliorer la comptabilisation des contrats de location et ont publié IFRS 16 qui représente l'achèvement d'un travail de plus de 10 ans de l'IASB. Durant cette période, l'IASB a maintenu sa position selon laquelle tous les contrats de location devraient figurer au bilan, position qui a inévitablement suscité la controverse. Toutefois, à mesure que le projet avançait, l'IASB s'est penché sur des façons de simplifier les exigences et de désamorcer la controverse. L'élaboration de l'IFRS 16 résulte d'un véritable processus réalisé sur plusieurs années :

- En mars 2009, un premier document de travail a été publié où elle y introduisait le modèle fondé sur le droit d'utilisation pour le preneur
- En Aout 2010, elle poursuit par un premier exposé sondage où elle y ajoutait des détails au modèle fondé sur le droit d'utilisation et présentait un modèle pour le bailleur. Ainsi, le preneur devrait reconnaître à son bilan tous les contrats de location selon un modèle comptable unique, qu'il s'agisse de contrats de location simple ou de contrats de location-financement. Le loueur comptabiliserait à son actif un droit d'utilisation de l'actif loué, en contrepartie d'une dette représentative des loyers à payer. La charge serait constituée de l'amortissement du droit d'utilisation et des charges d'intérêts afférentes à la dette. De façon symétrique, le bailleur comptabiliserait une créance au titre des loyers à recevoir. En contrepartie, selon les risques ou avantages qu'il conserverait sur l'actif loué (i) soit le bailleur constaterait une obligation au titre du contrat de location en conservant à son bilan l'actif loué (modèle de l'obligation de prestation) (ii) soit il décomptabiliserait les droits sur l'actif loué, qu'il transfère au preneur, pour ne conserver à son bilan qu'un actif résiduel (modèle de la décomptabilisation).
- En mai 2013, il y a eu une migration à une approche duale lors d'un 2<sup>ème</sup> exposé sondage, en effet, le premier exposé-sondage a soulevé de nombreuses critiques, notamment parce que le modèle unique de comptabilisation des contrats de location ne permettait pas de traduire l'économie des différents types de location, principalement au niveau du compte de résultat d'où la proposition d'un modèle à deux catégories pour le preneur en réponse :
  - contrats de location de type A : le preneur consomme plus qu'une part insignifiante de l'actif loué,
  - contrats de location de type B : le preneur consomme une part insignifiante de l'actif loué.

	Contrats A	Contrats B
Preneur	<p>Comptabilisation (i) de la charge d'amortissement du droit d'utilisation de l'actif loué sur la durée du contrat (ii) des charges d'intérêt sur la dette de loyer au coût amorti.</p> <p>Les charges totales liées au contrat de location (amortissement et intérêt) seraient donc décroissantes sur la durée du contrat. Ce modèle est similaire à celui de la location-financement dans la norme IAS 17.</p>	<p>Comptabilisation d'une charge unique et linéaire sur la durée du contrat, représentative d'un loyer.</p> <p>Ce modèle implique d'ajuster la charge d'amortissement du droit d'utilisation de sorte que la somme de la charge d'intérêt (décroissante sur la durée du contrat) et de la charge d'amortissement ajustée (croissante sur la durée du contrat) soit linéaire sur la durée du contrat</p>
Bailleur	<p>Comme prévu précédemment, le bailleur devra enregistrer une créance de loyers, un intérêt résiduel dans l'actif loué en décomptabilisant une partie de l'actif loué. En compte de résultat, il enregistrera un produit d'intérêts sur la créance locative et un produit d'intérêt sur l'actif résiduel</p>	<p>Il y aura peu de changements pour le bailleur : le bien serait conservé à son bilan et les loyers perçus enregistrés en produits</p>

Deux autres novations sont introduites par le deuxième exposé sondage :

- un traitement comptable simplifié est possible, sur option, pour les contrats de location de courte durée, n'excédant pas 12 mois ;

- des informations significativement plus importantes sont requises en notes annexes, pour permettre aux lecteurs des états financiers de comprendre les montants et les échéances des flux de trésorerie découlant des contrats de location ainsi que les incertitudes liées à ces flux.

- En aout 2014, en réponse aux critiques suscitées par la complexité du modèle dual, l'IASB a provisoirement décidé de ne retenir qu'un modèle comptable unique : constatation d'une charge d'amortissement et d'une charge financière et a opter pour des mesures simplificatrices :

-Les deux boards ont réaffirmé le principe selon lequel tous les contrats de location seraient reconnus au bilan (sauf exception), estimant qu'une information améliorée en notes annexes n'était pas suffisante.

-Les preneurs ne seraient plus obligés de reconnaître les contrats de location de moins de 12 mois. Ils pourraient appliquer une approche par portefeuille pour les actifs similaires. Enfin, l'IASB (seul) envisage également une exemption pour les petits actifs.

-Le FASB a maintenu, quant à lui, le modèle dual mais la convergence resterait substantielle (accord entre les deux boards sur l'approche bilancielle des contrats de location, la

définition d'un contrat de location, l'évaluation du passif et la comptabilisation coté bailleur).

-Dans la mesure où la distinction entre un contrat de location et un contrat de services est essentielle dans la future norme (seuls les contrats de location seront reconnus au bilan), l'IASB a décidé de modifier sa "guidance" pour faciliter cette distinction.

-S'agissant des contrats de location comprenant également la fourniture de services, les deux boards n'ont pas retenu l'approche suggérée par certains de ne pas les comptabiliser dès lors que la part des services serait prépondérante, car cela conduirait à ne pas reconnaître de nombreux contrats. En revanche, ils ont admis qu'il convenait de distinguer la part "location" de la part "service", en ayant recours à des estimations pour différencier les paiements respectifs.

-Pour réduire la complexité liée à l'évaluation des passifs (correspondant à la valeur actuelle des paiements futurs), les deux boards ont décidé que ne soient pas pris en compte les paiements variables et optionnels, de même qu'ils ont simplifié les dispositions relatives à la réévaluation.

- Côté bailleur, de nombreux répondants ont estimé que la symétrie comptable entre le preneur et le bailleur n'était pas essentielle et que les coûts engendrés dépasseraient les bénéfices. En conséquence, les deux boards ont provisoirement décidé d'abandonner le modèle de l'actif résiduel, ce qui revient à ne pas modifier la comptabilisation des contrats de location pour les bailleurs.
- En février 2015, Compte tenu de l'importance de la définition des contrats de location (ou des contrats contenant une location), l'IASB a publié en février 2015 un document récapitulant ses décisions provisoires sur ce sujet. Sur le fond, il n'y pas de modification par rapport à l'exposé-sondage, mais l'IASB a apporté des simplifications et des clarifications pour répondre aux inquiétudes exprimées quant aux difficultés d'application de certains concepts.
- En mars 2015, l'IASB a publié un document faisant le point sur les implications pratiques de la future nouvelle norme sur les contrats de location. Ce document met en lumière les similarités et les différences entre le modèle de l'IASB et celui du FASB. Malgré un accord sur les fondamentaux (à savoir la comptabilisation d'un actif et d'une dette), les différences sont assez nombreuses. Si le résultat net et les capitaux propres sont peu touchés, elles ont un impact sensible sur les soldes intermédiaires, la présentation des comptes, et l'état des flux de trésorerie
- Et c'est finalement en janvier 2016, qu'il y a eu un retour au modèle unique pour le preneur avec diverses simplifications et maintien en grande partie de l'approche d'IAS 17 pour le bailleur

## Section 4 : Objectif d'IFRS 16

L'IASB et le FASB ont entrepris un projet conjoint en vue d'élaborer une nouvelle approche pour la comptabilisation par le preneur, qui exige de ce dernier qu'il comptabilise les actifs et passifs au titre des droits et obligations créés par les contrats de location (avec quelques exemptions limitées) et qu'il améliore les informations à fournir requises sur les contrats de location.

L'objectif premier du projet était de produire une norme convergente entre les IFRS et les USGAAP des États-Unis. Néanmoins, l'IASB et le FASB sont parvenus à des conclusions différentes sur un certain nombre de questions, y compris la comptabilisation et la présentation des charges par les preneurs. En conséquence, la norme sur les contrats de location du FASB, qui devrait être publiée au début de l'année 2016, diffère en divers points d'IFRS 16.

IFRS 16 se compose d'une partie normative (norme et guide d'application) ainsi qu'une partie explicative (exemples illustratifs et bases de conclusions).

L'IASB a également publié une analyse d'impact et mis en place un système de « boîte aux lettres » pour les sujets de mise en œuvre. Au total plus de 300 pages de publication.

L'objectif de l'IFRS 16 se traduira par une représentation fidèle des actifs et des passifs d'une entreprise et une plus grande transparence sur l'effet de levier financier et de capital de la société employée. Cela devrait:

- a. réduire la nécessité pour les investisseurs et les analystes de faire des ajustements aux montants déclarés sur le bilan d'un locataire et compte de résultat;
- b. fournir un ensemble plus riche d'informations que ce qui était disponible l'application d'IAS 17, ce qui donne un éclairage supplémentaire sur les activités d'une entreprise;
- c. améliorer la comparabilité entre les sociétés qui louent des actifs et des entreprises qui empruntent pour acheter des actifs; et
- d. créer une plus grande égalité de niveau en fournissant des informations transparentes sur les baux à tous les participants du marché.

## Section 5 : Champ d'application d'IFRS 16

La nouvelle norme s'applique à tous les contrats de location des preneurs et des bailleurs, y compris les contrats de location de droits d'utilisation de l'actif dans le cadre d'une sous-location, à l'exception de contrats spécifiques entrant dans le champ d'application d'autres normes, à savoir :

- les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de ressources minérales, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables similaires, on applique **IFRS6 Prospection et évaluation de ressources minérales** ou **IAS 38 Immobilisations incorporelles** selon les circonstances ;
- les contrats qui entrent dans le champ d'application d'**IFRIC 12, Accords de concession de services**;
- Licence de propriété intellectuelle accordée par un bailleur qui entre dans le champ d'application d'IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients
- Droits résultant d'accords de licence qui entrent dans le champ d'application d'IAS 38 et qui portent sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits d'auteur on applique IAS 38 Immobilisations incorporelles

Néanmoins, le preneur peut choisir d'appliquer IFRS 16 aux contrats de location portant sur d'autres immobilisations incorporelles, mais il n'est pas tenu de le faire.

**Conclusion :** Nous venons de voir que le modèle en vigueur ne répondait plus aux besoins des utilisateurs des états financiers, du fait qu'ils n'aboutissent pas à une image fidèle des transactions de location. D'où, une restructuration de la comptabilisation des contrats de location était nécessaire : Il fallait éliminer la distinction entre le contrat de location simple et le contrat de location financement. L'IFRS 16 représente un travail de plus de 10 ans de l'IASB dont l'objectif est représentation plus fidèle de la situation financière et une plus grande transparence sur l'effet de levier financier. Quels sont les principaux changements apportés par IFRS 16 ?

# Chapitre 2 : Définition du contrat de location et typologie

**Introduction :** Dans la mesure où le nouveau modèle de comptabilisation d'un contrat de location inscrit infiniment plus de contrats de location au bilan, le fait d'évaluer si un contrat est (ou) contient un contrat de location devient plus primordial que jamais. IFRS 16 modifie la définition du contrat de location et présente de nouvelles indications et des exemples supplémentaires sur l'application de la définition.

Un certain nombre d'accords actuellement comptabilisés comme des contrats de location sous l'IAS 17 pourraient ne plus répondre à la nouvelle définition de l'IFRS 16. Par exemple, un accord peut être un contrat de location en vertu des normes actuelles car le preneur bénéficie de toute la production d'un actif mais ne paye pas de prix fixe ou de prix de marché pour chaque unité de production. Sous l'IFRS 16 un tel accord est un contrat de location seulement si le preneur contrôle l'utilisation.

La définition du contrat de location constitue ainsi le nouveau test permettant aux preneurs de savoir si un contrat doit figurer au bilan ou non. C'est l'un des principaux points de la norme nécessitant l'exercice de jugements.

Nous verrons dans ce chapitre la nouvelle définition du contrat de location et ses caractéristiques selon IFRS 16.

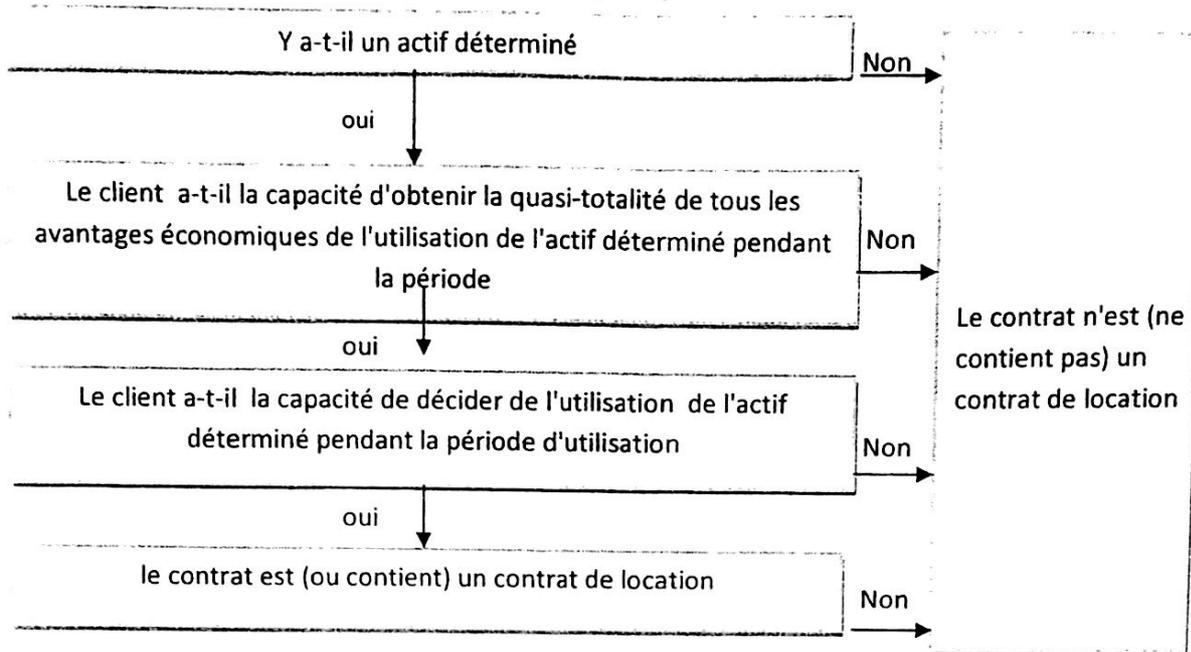
## Section 1 : Définition du contrat de location

Aux termes d'IFRS 16, un contrat de location se définit comme un contrat, ou une partie d'un contrat, par lequel est cédé le droit d'utiliser un actif (l'actif sous-jacent) pour une certaine période en échange d'une contrepartie.

Un contrat peut être (ou contenir) un contrat de location seulement si l'actif sous-jacent est « déterminé ». Le droit de contrôler l'utilisation d'un actif déterminé est conféré lorsque le client a la capacité de :

- d'obtenir tous les avantages économiques de l'utilisation de l'actif déterminé ; et
- de décider de l'utilisation de l'actif déterminé

## Organigramme : les trois évaluations principales :



## Application de la définition d'un contrat de location

Composantes de la définition	Indications
Y a-t-il un actif déterminé?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un actif est habituellement déterminé s'il est mentionné explicitement au contrat ou mentionné implicitement lorsqu'il est rendu disponible pour le client.</li> <li>• Un actif n'est pas déterminé si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer l'actif par un autre.</li> <li>• Une partie physiquement distincte d'un actif peut constituer un actif déterminé, mais une partie de la capacité d'un actif ne le peut pas</li> </ul>
Le client a-t-il la capacité d'obtenir la quasi-totalité de tous les avantages économiques de l'utilisation de l'actif déterminé pendant la période d'utilisation?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tenir compte des avantages directs et indirects, notamment en utilisant, en détenant ou en sous-louant l'actif.</li> <li>• Tenir seulement compte des avantages économiques entrant dans l'étendue définie des droits du client relatifs à l'utilisation de l'actif.</li> </ul>
Le client a-t-il la capacité de décider de l'utilisation de l'actif déterminé pendant la période d'utilisation?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Habituellement oui, si le client a la capacité de décider de la manière dont l'actif est utilisé et des fins auxquelles il est utilisé.</li> <li>• Si les décisions concernant l'utilisation de l'actif sont prédéterminées, le client détient le contrôle : i) s'il a le droit d'exploiter l'actif ou ii) s'il a conçu l'actif (ou certains aspects de l'actif) d'une façon qui en prédétermine son utilisation.</li> </ul>

Voici quelques exemples :

**Exemple 1 – jet d'affaires** : Une entreprise multinationale (le client) conclut un contrat de cinq ans avec une compagnie aérienne visant l'utilisation d'un jet d'affaires particulier. Le contrat précise les caractéristiques intérieures et extérieures du jet. La compagnie aérienne est autorisée à utiliser un autre avion, mais cela ne serait pas rentable pour diverses raisons, notamment en raison du coût de personnalisation de l'avion afin qu'il réponde aux exigences contractuelles. Sous réserve de certaines restrictions, le client décide du trajet effectué par le jet d'affaires et des passagers qui y embarqueront. La compagnie aérienne pilote le jet avec son propre équipage.

Le contrat contient un contrat de location car le contrat précise un jet d'affaires et le droit de la compagnie aérienne de choisir un autre avion n'est pas substantiel, puisque l'exercice de ce droit ne serait pas rentable. Le client décide de la manière dont le jet est utilisé et à quelle fin, ce qui lui confère le droit de contrôler l'utilisation du jet.

**Exemple 2 – navire** : Un constructeur automobile conclut un contrat avec une compagnie maritime afin de transporter des automobiles de Hambourg à Singapour. Le contrat précise le navire utilisé et les automobiles à transporter, qui rempliront le navire à pleine capacité. La compagnie maritime exploite et entretient le navire, et elle est responsable du transport sécuritaire des automobiles vers Singapour. Le constructeur automobile ne peut effectuer aucun changement (à la destination ou à la nature du chargement par exemple) après la signature du contrat.

Le contrat ne contient aucun contrat de location car après la signature du contrat, le client ne peut décider de la manière dont le navire est utilisé ni à quelle fin; par conséquent, il ne contrôle pas l'utilisation de l'actif. Le contrat prédétermine la manière dont le navire sera utilisé et à quelle fin, mais le client n'exploite pas le navire et ne l'a pas conçu.

**Exemple 3 – fabrication en sous-traitance** : Un détaillant conclut un contrat de fabrication en sous-traitance avec un fabricant visant l'approvisionnement d'un produit alimentaire de marque maison pour une période de trois ans. La recette, l'emballage et la quantité du produit alimentaire sont mentionnés au contrat. Le contrat ne précise pas l'usine qui sera utilisée, mais le fabricant ne possède qu'une seule usine convenable. La construction d'une autre usine ne serait pas une option viable. L'exécution du contrat n'exigera pas la pleine capacité de l'usine. Le fabricant prend toutes les décisions concernant les activités de l'usine, y compris la façon d'utiliser la capacité disponible, ainsi que les biens à produire en fonction de cette capacité.

Le contrat ne contient aucun contrat de location car bien que le contrat mentionne implicitement un actif (la seule usine convenable), le détaillant n'a pas la capacité de décider comment l'usine est utilisée après la signature du contrat. La recette, l'emballage et la quantité du produit alimentaire sont préalablement précisés au contrat. De plus, le détaillant n'a pas la capacité d'obtenir la quasi-totalité de tous les avantages de l'utilisation de l'usine, puisque le fabricant décide de l'utilisation de la capacité disponible.

**Exemple 4 – alimentation électrique** : Une entreprise de service public s'engage auprès de l'exploitant d'un parc éolien à acheter toute l'électricité produite par un nouveau parc éolien pendant 30 ans. L'exploitant détient le parc éolien. L'entreprise de service public a conçu le parc éolien avant sa construction et a embauché des experts pour déterminer l'emplacement, obtenir les

permis et choisir les turbines. L'exploitant a construit le parc éolien selon les caractéristiques contractuelles pour ensuite l'exploiter. Il recevra les déductions fiscales liées à l'amortissement du parc éolien, tandis que l'entreprise de service public recevra des certificats verts.

Le contrat contient un contrat de location car l'entreprise de service public a la capacité d'obtenir la quasi-totalité de tous les avantages économiques provenant de l'utilisation du parc éolien sur la durée du contrat, soit 30 ans. Le contrat prédétermine la manière dont le parc éolien est utilisé et à quelle fin, donc aucune des parties ne peut prendre ces décisions après la signature du contrat. Dans ces circonstances, le rôle de l'entreprise de service public dans la conception du parc éolien signifie qu'elle détient le contrôle aux termes d'IFRS 16.

De prime abord, la définition du contrat de location semble similaire à celles des dispositions en vigueur de l'IAS 17 mais IFRS 16 contient des indications et des exemples supplémentaires sur la manière d'appliquer la définition. C'est là où nous voyons les différences par rapport aux pratiques actuelles.

IFRS 16 élimine, pour les preneurs, le modèle dual de comptabilisation des contrats de location simple / location-financement. Elle met en place un modèle unique de comptabilisation similaire à celui actuellement applicable aux contrats de location-financement. La question de savoir si un accord contient un contrat de location permet de déterminer si cet accord est comptabilisé au bilan ou hors bilan (comme un contrat de service).

En pratique, la principale incidence portera sur les contrats n'ayant pas la forme juridique d'un contrat de location, mais qui comprennent l'utilisation d'un actif précis et qui pourraient donc comprendre un contrat de location, comme les contrats concernant l'impartition, la fabrication en sous-traitance, le transport et l'approvisionnement en énergie. Cette évaluation se fonde actuellement sur IFRIC 4. IFRS 16 remplace IFRIC 4, apportant de nouvelles indications qui diffèrent sur certains points importants.

Par conséquent, certains contrats qui ne contiennent aucun contrat de location aujourd'hui en contiendront en vertu d'IFRS 16, et vice versa. Si un contrat contient un contrat de location, ce dernier est comptabilisé dans le bilan de la même façon qu'un contrat de location distinct, à moins qu'il ne s'agisse d'un contrat à court terme ou d'un contrat dont l'actif sous-jacent est de faible valeur.

## Section 2 : Actif identifié

Un accord contient un contrat de location uniquement s'il porte sur un actif identifié. Un actif peut être explicitement spécifié dans un contrat ou être implicitement spécifié au moment où il est mis à la disposition du preneur.

Néanmoins, même s'il est spécifié, le preneur ne contrôle pas l'utilisation de l'actif identifié si le bailleur détient un droit substantiel de substituer à cet actif un autre actif au cours de la durée du contrat de location. Il est considéré que le droit de substitution du bailleur est substantiel s'il :

- a la capacité pratique de remplacer l'actif ; et

– retire des avantages économiques de l'exercice de ce droit de substitution de l'actif.

Une entreprise évalue le caractère substantiel des droits de substitution à l'origine du contrat. Elle considère alors l'ensemble des faits et des circonstances mais ne tient pas compte des événements futurs jugés peu probables.

Une partie d'un actif peut constituer un actif identifié si elle est physiquement distincte – par exemple, un étage d'un immeuble.

Par ailleurs, une partie qui n'est pas physiquement distincte constitue également un actif identifié si elle représente la quasi-totalité de l'actif. Par exemple, une partie de la capacité d'un câble de fibre optique :

– est un actif identifié si elle représente la quasi-totalité de la capacité du câble ; et

– n'est pas un actif identifié si elle représente seulement une partie de la capacité du câble.<sup>3</sup>

Les droits de substitution seront probablement l'un des principaux points d'attention dans le cadre de l'application de la définition du contrat de location. Par exemple, la substitution est souvent autorisée dans le cadre de contrats de location de flottes de véhicules ou de photocopieurs et de matériels similaires. Cependant, si l'actif sous-jacent se trouve dans les locaux du client, les coûts de substitution peuvent être supérieurs aux bénéfices y afférents. Le cas échéant, les droits de substitution ne sont pas substantiels. En outre, certains contrats de location immobilière permettent au bailleur d'installer le preneur dans d'autres locaux, dans certaines circonstances. Par exemple, un bailleur peut transférer un preneur à un autre étage d'un immeuble de bureaux afin d'accueillir un nouveau locataire. Le bailleur d'un centre commercial peut également installer un preneur dans une autre partie du centre afin d'en gérer la fréquentation. Il est alors essentiel d'évaluer si le bailleur tirerait des avantages économiques de cette substitution, compte tenu du fait que l'évaluation des droits substantiels ne tient pas compte d'événements jugés peu probables à la signature de l'accord.

Exemple – Droit de substitution substantiel: Le preneur L conclut un accord sur cinq ans avec un transporteur de fret (le bailleur M) concernant le transport d'une quantité spécifiée de marchandises. M utilise à cette fin des wagons particuliers et dispose d'un grand parc de wagons similaires pouvant servir pour remplir ses obligations au titre du contrat. Quand ils ne servent pas à transporter des marchandises, les wagons et les moteurs sont entreposés dans les locaux de M. Les coûts associés à la substitution des wagons sont minimes pour M.

Dans le cas présent, les wagons étant entreposés dans les locaux de M, ce dernier disposant d'un grand parc de wagons similaires et les coûts de substitution étant faibles, il est probable que, pour lui, les bénéfices de la substitution des wagons seraient supérieurs aux coûts encourus. Par conséquent, les droits de substitution du bailleur M sont substantiels et l'accord ne contient pas de contrat de location.

<sup>3</sup> IFRS 16.B13–B20

## Section 3 : Avantages économiques

Un contrat donne le droit de contrôler l'utilisation d'un actif identifié si et seulement si l'entreprise évalue si le client dispose des droits suivants :

- droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à l'utilisation de l'actif identifié au cours de la période d'utilisation ; et
- droit de diriger l'utilisation de l'actif identifié sur cette même période.

Les avantages économiques liés à l'utilisation d'un actif comprennent : sa production principale, ses sous-produits et les autres avantages économiques liés à son utilisation pouvant être réalisés dans le cadre d'une transaction commerciale avec un tiers (par exemple, la sous-location de l'actif).

Ces avantages économiques doivent être inclus dans le périmètre défini du droit d'un preneur à utiliser l'actif.<sup>4</sup>

Voici quelques exemples :

**Exemple 1** : si un contrat limite l'utilisation d'un véhicule à un territoire particulier pendant la durée d'utilisation du bien, l'entreprise ne considère que les avantages économiques tirés de l'utilisation du véhicule sur ce territoire, et non au-delà.

**Exemple 2** : L'entreprise de services publics C conclut un contrat sur 20 ans avec la compagnie productrice d'électricité D concernant l'achat de l'ensemble de la production électrique d'un nouveau parc solaire. D possède le parc solaire et recevra des crédits d'impôt au titre de sa construction et de sa propriété. C recevra des crédits d'énergie renouvelable liés à l'utilisation du parc solaire. C a le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques de l'utilisation du parc solaire pendant la période de 20 ans définie au contrat car il obtient :

- l'électricité produite par le parc sur la durée de location (la production principale liée à l'utilisation de l'actif) ; et
- les crédits d'énergie renouvelable (les sous produits liés à l'utilisation de l'actif)

Bien que D tire des avantages économiques du parc solaire (les crédits d'impôt), ceux-ci découlent de la propriété du parc. Les crédits d'impôts ne sont pas liés à l'utilisation du parc solaire et il n'en est par conséquent pas tenu compte dans cette évaluation.<sup>5</sup>

De nombreuses juridictions ont mis en place des avantages fiscaux et autres afin de stimuler les investissements dans les énergies renouvelables, telles que l'énergie éolienne et l'énergie photovoltaïque. Des structures juridiques complexes ont été élaborées pour permettre à des investisseurs multiples d'investir dans ces technologies et d'en tirer des avantages spécifiques. Par exemple, différentes parties souhaitent obtenir l'énergie, les crédits d'énergie renouvelable et les

<sup>4</sup>IFRS 16.B9, B21-B23

<sup>5</sup> IFRS 16.IE2

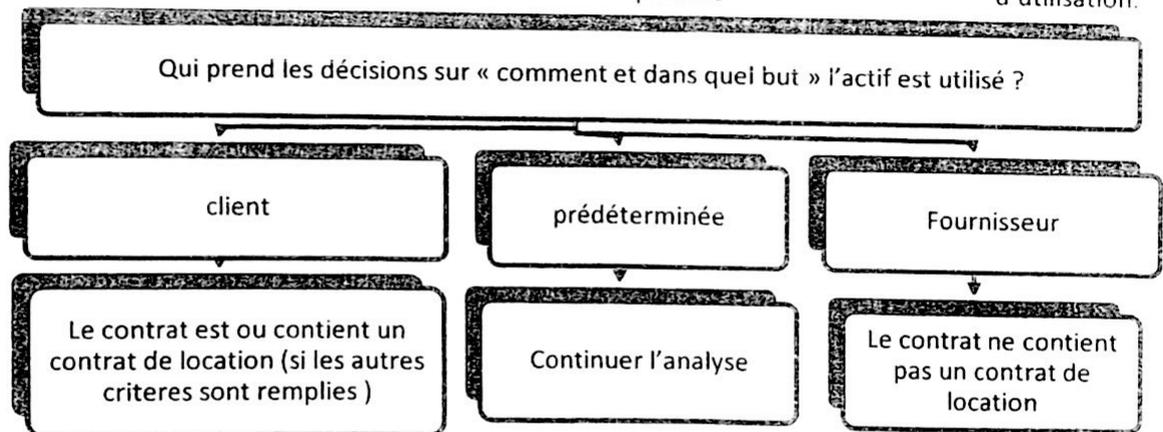
crédits d'impôt sur le résultat. La question de savoir quels produits et sous-produits devaient être pris en compte pour déterminer si l'accord contient un contrat de location a fait l'objet de débats animés par le passé. Désormais, IFRS 16 est plus précise en la matière que l'IAS 17 et devrait permettre de limiter les divergences dans cette appréciation. Des incertitudes subsistent toutefois, compte tenu de la diversité des types d'accords existants.

Remarque : Un client peut obtenir la quasi-totalité des avantages liés à l'utilisation d'un actif même si les paiements au titre d'un contrat de location sont variables. L'existence de paiements variables liés à l'utilisation d'un actif, tels qu'un pourcentage des ventes réalisées dans un magasin mis à disposition, n'empêche pas un client de bénéficier de la quasi-totalité des avantages économiques qui résultent de l'utilisation de l'actif. Dans un tel cas, bien que le client reverse une partie de ces avantages au fournisseur, il reçoit la totalité des flux de trésorerie liés à l'utilisation de l'actif. IFRS 16 est claire à ce sujet, afin de limiter le risque que des entreprises cherchent à éviter la comptabilisation d'un contrat de location en introduisant des paiements variables dans un contrat qui, sinon, serait un contrat de location.

## Section 4 : Droit de diriger l'utilisation

Un preneur a le droit de diriger l'utilisation d'un actif identifié dans les cas suivants :

- il a le droit de diriger « comment et dans quel but » l'actif est utilisé tout au long de la période d'utilisation ; ou
- les décisions pertinentes sur « comment et dans quel but » l'actif est utilisé sont prédéterminées, et :
  - le preneur a le droit d'exploiter l'actif (ou de diriger un tiers pour l'exploiter selon son souhait) pendant la période d'utilisation, sans que le bailleur puisse modifier ses instructions relatives à l'exploitation ; ou
  - le preneur a conçu l'actif de manière à prédéterminer comment et dans quel but l'actif sera utilisé pendant la période d'utilisation.



Afin d'effectuer cette analyse, l'entreprise considère les droits décisionnels les plus pertinents en ce qui concerne la possibilité de modifier comment et dans quel but l'actif est utilisé (« pertinents » dans le sens où ils affectent les avantages économiques tirés de l'utilisation de l'actif). On note parmi les droits décisionnels pertinents qui, selon les circonstances, permettent de changer comment et dans quel but l'actif est utilisé, les exemples suivants :

- le droit de modifier le type de production de l'actif (par exemple, décider d'utiliser un conteneur pour transporter ou pour stocker des marchandises) ;
- le droit de changer quand les biens / les services sont produits / réalisés (par exemple, décider quand une centrale électrique est utilisée) ;
- le droit de changer le lieu où la production / le service est réalisé(e) (par exemple, décider de la destination d'un camion ou d'un navire) ; et
- le droit de modifier si les biens / les services sont produits / réalisés et ce, en quelle quantité (par exemple, décider de produire l'énergie depuis une centrale et décider de la quantité d'énergie produite).

Les droits décisionnels qui ne permettent pas de modifier comment et dans quel but l'actif est utilisé comprennent : le droit d'exploiter un actif et le droit d'entretenir un actif. Toutefois, ces droits décisionnels guident l'analyse si les décisions pertinentes sur comment et dans quel but l'actif est utilisé sont prédéterminées.<sup>6</sup>

Dans l'ensemble, IFRS 16 met davantage l'accent sur la partie qui détient le contrôle de l'utilisation d'un actif identifié. Sous les textes actuels, un accord peut être un contrat de location lorsque le client obtient la quasi-totalité de la production ou autre utilité de l'actif, même s'il n'en contrôle pas l'utilisation. Selon IFRS 16, un contrat de location peut exister si et seulement si le client a le droit à la fois de contrôler l'utilisation d'un actif identifié et d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à l'utilisation de cet actif. Ceci contraste avec un autre aspect des normes en vigueur, selon lesquelles un accord est un contrat de location lorsque le client a le droit de contrôler l'utilisation d'un actif identifié et d'obtenir plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif. Par conséquent, certains accords qui sont actuellement traités comme des contrats de location, par exemple certains contrats d'achat d'énergie, seront probablement exclus du champ d'application d'IFRS 16.

Néanmoins, si les décisions sur le « comment et dans quel but » l'actif est utilisé sont prédéterminées, la détermination de savoir si un accord contient un contrat de location peut dépendre de quelle partie dispose du droit d'exploiter l'actif. Ainsi, des décisions opérationnelles quotidiennes et relativement mineures peuvent jouer un rôle déterminant dans cette appréciation. Ceci sous-entend que si les parties prédéterminent les décisions-clés, elles peuvent choisir d'appliquer ou non la comptabilisation des contrats de location prévue par IFRS 16 en déterminant quelle partie contrôle le fonctionnement quotidien de l'actif. Cependant, ceci ne s'applique que si les décisions-clés sont prédéterminées – c'est-à-dire que le client devrait renoncer à une part

---

<sup>6</sup> IFRS 16.B24–B27, B28, B29

considérable de flexibilité opérationnelle pour tirer avantage de cette apparente opportunité de structuration.

Voici quelques exemples :

**Exemple 1 Droit de diriger l'utilisation :** Le client R conclut avec l'armateur S un accord relatif au transport d'une cargaison de La Corogne (Espagne) à Hartlepool (GB) par un navire identifié. Le contrat définit clairement la cargaison qui sera transportée dans le navire ainsi que les dates de chargement et de livraison. La cargaison occupera la quasi-totalité de la capacité du navire. S exploite et entretient le navire et y est responsable de la sécurité de la cargaison. R n'a le droit ni d'engager un autre exploitant pour le navire pendant la durée du contrat, ni d'exploiter le navire lui-même. R n'a pas le droit de contrôler l'utilisation du navire car il ne jouit pas du droit d'en diriger l'utilisation.

Dans ce cas, R n'a pas le droit de diriger comment et dans quel but l'actif est utilisé. Le contrat prédétermine comment et dans quel but l'actif est utilisé (c'est-à-dire le transport d'une cargaison spécifique entre La Corogne et Hartlepool). R n'a pas le droit d'exploiter le navire et ne l'a pas conçu de manière à prédéterminer comment et dans quel but il serait utilisé. R jouit des mêmes droits relatifs à l'utilisation du navire que l'un des nombreux autres clients qui y transportent des cargaisons. Par conséquent, l'accord ne contient pas de contrat de location.<sup>7</sup>

**Exemple 2 Droit de diriger l'utilisation :** Le client T conclut avec l'armateur U un contrat de cinq ans relatif à l'utilisation d'un navire identifié. Pendant la période d'utilisation, T décide si une cargaison sera transportée et son contenu, ainsi que de la date et des ports vers lesquels le navire naviguera, avec quelques restrictions prévues au contrat. Ces dernières interdisent à T de faire naviguer le navire dans des eaux où le risque de piratage est élevé et de transporter des matières explosives. U exploite et entretient le navire. Il est également responsable d'assurer la sécurité de la traversée.

Dans cette situation, T a le droit de diriger l'utilisation du navire. Les restrictions contractuelles constituent des droits protectifs qui préservent l'investissement de l'armateur U dans le navire et son personnel. Dans le cadre de son droit d'utilisation, T détermine comment et dans quel but le navire est utilisé pendant les cinq ans, puisqu'il décide si, où et quand le navire prend la mer, ainsi que des cargaisons qui y seront transportées. T a le droit de modifier ces décisions au cours de la durée d'utilisation. L'accord contient par conséquent un contrat de location.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup>IFRS 16.IE2

<sup>8</sup>IFRS 16.IE2

## Section 5 : Droits protectifs

Un contrat peut inclure certains termes et conditions visant à protéger les intérêts du bailleur dans l'actif identifié, à protéger ses équipes ou assurer le respect par le bailleur des lois et réglementations applicables. Ces droits protectifs définissent généralement la portée du droit du preneur à utiliser un actif mais ne l'empêchent pas, à eux seuls, d'avoir le droit de diriger l'utilisation de l'actif dans la limite définie

Par exemple, un contrat peut :

- Spécifier la limite maximum d'utilisation d'un actif ou bien, ou et quand le preneur peut utiliser l'actif
- Exiger qu'un preneur suive certaines pratiques opérationnelles particulières : ou
- Exiger qu'un preneur informe le fournisseur de changements relatifs à la manière dont un actif sera utilisé<sup>9</sup>

**Exemple Droit protectifs** : Le preneur X conclut avec le bailleur Y, propriétaire d'avions, un contrat de deux ans relatif à l'utilisation d'un appareil identifié. Le contrat définit clairement les spécifications intérieures et extérieures de l'avion. Des restrictions contractuelles et juridiques s'appliquent au contrat quant à l'endroit où l'avion peut voler. Dans le respect de ces conditions, X détermine où et quand l'avion volera, ainsi que les passagers et la cargaison qu'il transportera. Y est chargé de l'exploitation de l'appareil, avec son propre équipage.

Les restrictions quant à la circulation de l'appareil, définissent la portée du droit d'utilisation de l'actif de X. Dans le cadre de son droit d'utilisation, X détermine comment et dans quel but l'avion est utilisé pendant la période de deux ans, puisqu'il décide si, où et quand l'avion se déplace, ainsi que des passagers et des cargaisons qui y seront transportés. X a le droit de changer ces décisions au cours de la durée d'utilisation

Les restrictions contractuelles et juridiques relatives au déplacement de l'avion constituent des droits protectifs et n'empêchent pas X d'avoir le droit de diriger l'utilisation de l'actif par conséquent le contrat constitue bien un contrat de location

IFRS 16 prévoit trois catégories de droits décisionnels : les décisions sur « comment et dans quel but », les décisions opérationnelles et les droits protectifs. Ces trois catégories de droits impactent l'analyse à différents niveaux :

– Les décisions sur « comment et dans quel but » : elles déterminent si l'accord contient un contrat de location, à moins qu'elles ne soient prédéterminées ;

– les décisions opérationnelles : elles sont ignorées, à moins que les décisions sur « comment et dans quel but » ne soient prédéterminées. Dans ce cas, l'accord contient un contrat de location si le client prend les décisions opérationnelles ;

<sup>9</sup> IFRS 16.B30

– les droits protectifs : ils définissent typiquement la portée du droit du preneur à utiliser un actif mais, à eux seuls, n'empêchent pas de conclure à l'existence d'un contrat de location.

En pratique, l'appréciation des catégories dont dépendent les décisions demandera certainement l'exercice d'une grande part de jugement.

## Section 6 : Composantes location et composantes services

Si un accord est (ou) contient un contrat de location, l'entreprise comptabilise chaque composante location distincte séparément des composantes services.

IFRS 16.12

### Etape 1 : identification des composantes

Une entreprise considère le droit d'utiliser un actif sous-jacent comme une composante distincte s'il répond aux critères suivants :

- Le preneur peut bénéficier de l'utilisation de l'actif sous-jacent séparément ou avec d'autres ressources facilement accessibles ; et
- L'actif n'est ni fortement dépendant des, ni étroitement lié aux autres actifs du contrat.

Les charges administratives et les autres coûts encourus au titre du contrat de location qui ne transfèrent pas de bien ou de service au preneur ne constituent pas de composante séparée. Ils font toutefois partie du total des paiements alloués aux composantes identifiées.<sup>10</sup>

### Etape 2 : Comptabilisation des composantes

Pour le preneur :

Si un accord comprend une composante location ainsi qu'une ou plusieurs composantes location additionnelles ou des composantes de services, le preneur alloue les paiements au titre de l'accord à chacune des composantes location du contrat en fonction :

- Du prix individuel relatif de chaque composante location ; et
- Du total des prix individuels des composantes services.

Le preneur détermine les prix individuels relatifs des composantes locations et des composantes services en s'appuyant sur le prix qu'un bailleur facturerait séparément à une entreprise pour une composante similaire.

Si le prix individuel observable n'est pas aisément disponible, le preneur estime le prix individuel des composantes en tenant compte au maximum des données observables.

---

<sup>10</sup>IFRS 16.B32-B33

Une mesure de simplification pratique permet au preneur de choisir, par classe d'actifs sous-jacents, de ne pas séparer les composantes location des composantes services associées.

Un preneur optant pour cette possibilité comptabilise la composante location et les composants services associés comme un contrat de location unique. S'il n'applique pas la mesure de simplification, le preneur comptabilise les composantes services conformément aux dispositions des autres normes applicables.<sup>11</sup>

#### Pour le bailleur

Si un contrat contient une composante location et une ou plusieurs composantes location additionnelles ou des composantes services, le bailleur alloue les paiements au titre du contrat conformément aux dispositions d'IFRS 15, c'est-à-dire en fonction des prix de vente individuels des biens et service de chaque composante.<sup>12</sup>

**Exemple :** Le preneur L conclut un contrat de location de cinq ans avec le bailleur M concernant l'utilisation d'une plateforme pétrolière. Le contrat comprend la fourniture de services de maintenance par M. Ce dernier a souscrit son propre contrat d'assurance pour la plateforme. Les paiements annuels s'élèvent à 2 000 (dont 300 pour les services de maintenance et 50 pour les frais d'assurance). L a déterminé que des tiers proposent de tels services de maintenance et frais d'assurance pour respectivement 400 et 50 par an. L n'a pas pu trouver le montant observable pour la seule location d'une plateforme pétrolière similaire, car aucune n'est louée sans les services de maintenance y afférents fournis par le bailleur.

Dans le cas présent :

- le prix individuel observable des services de maintenance s'élève à 400 ;
- aucun prix distinct n'est observable pour le contrat de location à lui seul ; et
- les frais d'assurance ne transfèrent pas de bien ou de service au preneur ;

Il ne s'agit donc pas d'une composante séparée. L alloue par conséquent 1 600 (2 000 - 400) à la composante location.

**Conclusion :** Nous venons de voir qu'IFRS 16 élimine pour les preneurs, le modèle dual de comptabilisation des contrats de location simple /location-financement et met en place un modèle unique de comptabilisation similaire à celui actuellement applicable aux contrats de location-financement. La question de savoir si un accord contient un contrat de location permet de déterminer si cet accord est comptabilisé au bilan ou hors bilan. Ainsi le fait d'évaluer si un contrat est ou contient un contrat de location devient plus important que jamais. Néanmoins, les droits de substitution seront probablement l'un des principaux points d'attention dans le cadre de l'application de la définition du contrat de location. Nous avons constaté également qu'IFRS 16 met, davantage l'accent sur la partie qui détient le contrôle de l'utilisation d'un actif identifié. Qu'en est-il des changements apportés à la comptabilisation des contrats coté preneur ?

<sup>12</sup> IFRS16.17

## Chapitre 3 : Comptabilité côté preneur

**Introduction :** Sous les normes actuelles, de nombreux analystes procèdent à l'ajustement des chiffres publiés par les preneurs afin de refléter leurs engagements au titre de contrats de location classés en contrats de location simple. Ils le font sur la base des montants fournis, conformément à IAS 17 et IFRS 7 Instruments financiers : Informations à fournir. Ces ajustements nécessitent l'exercice d'un degré de jugement élevé et un effort particulier. Du fait de l'inscription des contrats de location simple au bilan, les entreprises apparaîtront plus capitalisées mais également plus endettées. Le principal objectif de la nouvelle norme IFRS 16 est de remédier à ces imperfections et consiste à garantir que les preneurs comptabilisent des actifs et des passifs au titre de leurs contrats de location importants. Nous verrons dans ce chapitre le nouveau modèle de comptabilisation coté preneur ainsi que les mesures de simplifications optionnelles proposés et l'évaluation initiale et ultérieure du droit d'utilisation ainsi que de l'obligation locative.

### Section 1 : Modèle de comptabilisation chez le preneur

#### 1.1 Présentation du modèle

Un preneur applique un modèle unique de comptabilisation des contrats de location sous réserve des mesures de simplification optionnelles pour les contrats de location à court terme et les contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur, selon lequel il inscrit tous ses contrats importants au bilan, c'est-à-dire il devrait comptabiliser :

- un droit d'utilisation (actif);
- une obligation locative (passif).

Le preneur a l'option d'appliquer le modèle à un portefeuille de contrats de location similaires s'il est raisonnable de s'attendre à ce que l'incidence soit essentiellement la même que celle d'une approche contrat par contrat.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> IFRS 16.22



actif  
= Droit d'utilisation de l'actif sous-jacent

Passif  
= obligation de payer des loyers



charge de location

Amortissement +Frais financiers = Charge de location totale dégressive

14

## 1.2 Durée de location

La durée de location correspond à la période non résiliable du contrat de location et aux périodes suivantes :

-Périodes optionnelles de renouvellement si le preneur est raisonnablement certain de prolonger le contrat ; et

- périodes postérieures à la date possible de résiliation si le preneur est raisonnablement certain de ne pas exercer l'option de résiliation anticipée.

Il n'est pas tenu compte des options de résiliation accordées unilatéralement au bailleur lors de l'évaluation de la durée de location.<sup>15</sup>

La durée de location débute lorsque le bailleur met l'actif sous-jacent à la disposition du preneur. Elle comprend toute période de franchise de loyer prévue au contrat.<sup>16</sup>

Lors de l'évaluation de la durée de location le preneur considère l'ensemble des faits et des circonstances pertinents qui créent un avantage économique à exercer ou à renoncer à des options de renouvellement ou de résiliation d'un contrat.<sup>17</sup>

### Exemples de faits et circonstances pertinents :

<p>Contrat / marché</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Niveau de loyer par rapport au prix du marché pour une seconde période</li> <li>- Paiements conditionnels</li> <li>- Options de renouvellement ou d'achat</li> <li>- Coûts de résiliation du contrat et de la signature d'un nouveau contrat</li> <li>- Coûts de retour de l'actif</li> </ul>	<p>Actif</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Nature de l'actif (spécialisation)</li> <li>- Localisation de l'actif</li> <li>- Alternatives disponibles</li> <li>- Aménagements significatifs</li> </ul>
--	--

<sup>14</sup> IFRS 16 47, 49

<sup>15</sup> IFRS 16.18, B35

<sup>16</sup> IFRS 16.A, B36

<sup>17</sup> IFRS 16.B

La fixation  
effe**Exemple - Existence d'avantage significatif à renouveler le contrat**

Le preneur X conclut avec le bailleur L un contrat de location non résiliable pour un immeuble. Le contrat de location est initialement prévu pour quatre ans et X a la possibilité de l'étendre de quatre années supplémentaires aux mêmes conditions tarifaires. Afin de déterminer la durée de location, X considère les facteurs suivants :

- le prix de marché des loyers d'immeubles comparables dans le même quartier devrait augmenter de 10 % au cours de la période de huit ans couverte par le contrat de location. A la signature du contrat de location, les loyers sont conformes aux prix observables sur le marché ;
- X prévoit de conserver ses activités dans le secteur pendant au moins dix ans ;
- l'emplacement de l'immeuble est idéal pour les relations avec les fournisseurs et les clients. X conclut qu'il a un avantage économique important à prolonger la durée du contrat de location.

Par conséquent, lors de la comptabilisation du contrat de location, X s'appuie sur une durée de location de huit ans.

**Exemple - Absence d'avantage significatif à renouveler le contrat**

Le preneur Y conclut un contrat de location d'une machine d'occasion de trois ans. La durée de location non résiliable est de dix ans. Y a la possibilité de prolonger la durée du contrat de location au delà de la période initiale de dix ans pour des périodes optionnelles de 12 mois, chacune au niveau des loyers du marché. Afin de déterminer la durée de location, Y considère les facteurs suivants :

- La machine servira à fabriquer des pièces détachées pour un type d'avion dont il pense qu'il sera demandé par les clients jusqu'au développement et aux essais d'un modèle plus avancé, d'ici environ dix ans ;
- le coût d'installation de la machine dans l'usine de fabrication de Y n'est pas significatif ;
- la durée non résiliable du contrat de location de l'usine de fabrication de Y se termine dans 14 ans et Y a la possibilité de renouveler ce contrat pour huit années supplémentaires ;
- Y ne pense pas pouvoir utiliser la machine dans le processus de fabrication d'autres types d'avions sans y effectuer d'importantes modifications ;
- la durée de vie résiduelle de la machine est de 25 ans.

Y remarque que les conditions de l'option de renouvellement ne lui apportent aucun avantage économique et le coût d'installation de la machine n'est pas significatif. Y n'a aucun avantage à procéder à des modifications significatives de la machine après la période initiale de dix ans. Y ne s'attend donc pas à avoir un intérêt économique à utiliser la machine au terme de la durée de location non résiliable.

Y conclut par conséquent que la durée de location consiste uniquement en la période non résiliable de dix ans.

La fixation de la durée de location est un élément clé de détermination du passif des loyers. En effet, elle détermine quels paiements au titre du contrat de location sont inclus dans l'évaluation du passif de loyers.

### 1.3 Paiements au titre d'un contrat de location

À la date de commencement du contrat, un preneur inclut dans l'évaluation du passif de loyers les paiements suivants relatifs à l'utilisation de l'actif sous-jacent :

- les paiements fixes (comprenant les paiements fixes en substance), sous déduction des avantages à recevoir du bailleur ;
- les loyers variables qui dépendent d'un indice ou d'un taux ;
- les montants qui devraient être payables par le preneur au titre des garanties de valeur résiduelle ;
- le prix d'exercice d'une option d'achat que le preneur est raisonnablement certain d'exercer ;
- les paiements liés à la résiliation du contrat de location, si la durée du contrat reflète une résiliation anticipée.<sup>18</sup>

Les paiements fixes en substance sont structurés comme des loyers variables mais sont, en substance, inévitables. Il s'agit par exemple des cas suivants : des paiements devant être effectués seulement dans le cas où surviendrait un événement qui n'a pas de véritable possibilité de non-occurrence ;

- le preneur pourrait effectuer plusieurs séries de paiements, mais une seule est réaliste ;
- plusieurs séries de paiements sont réalistes, le preneur doit prendre en compte la série de paiements qui conduit au montant le plus faible.<sup>19</sup>

**Exemple** : L'entreprise W loue une ligne de production. Les loyers dépendent du nombre d'heures durant lesquelles est exploitée la ligne de production. W paie 1 000 par heure d'utilisation. Le paiement minimum annuel s'élève à 1 000 000 l'utilisation annuelle estimée de l'actif est de 1 500 heures.

### 1.4 Taux d'actualisation

Le taux d'actualisation est le taux d'intérêt implicite du contrat de location, s'il peut facilement être déterminé. Sinon, le taux d'emprunt marginal du preneur est utilisé.

---

<sup>18</sup> IFRS 16.27

<sup>19</sup> IFRS 16.B42

LES CONTRATS DE LOCATION 15/2018

Les preneurs calculent la valeur actualisée des loyers au taux d'intérêt implicite du contrat de location. Il s'agit du taux qui égalise la valeur actualisée des loyers et de la valeur résiduelle non couverte par une garantie, avec la juste valeur de l'actif sous-jacent et des coûts directs initiaux du bailleur.<sup>20</sup>

Si le preneur ne peut pas aisément déterminer le taux d'intérêt implicite du contrat de location, il utilise son taux marginal d'emprunt. Il s'agit du taux qu'un preneur devrait payer à la date de commencement du contrat de location pour un prêt d'une durée similaire, avec une garantie similaire, pour l'obtention d'un actif d'une valeur similaire à celle de l'actif droit d'utilisation et ce, dans un contexte économique similaire.

L'évaluation du passif de loyers au taux d'intérêt que le bailleur facture au preneur permet que les conditions spécifiques d'un contrat de location (y compris le financement structuré de l'accord et les avantages fiscaux faisant partie des rendements convenus entre le preneur et le bailleur) soient prises en compte dans sa comptabilisation. Il peut toutefois être difficile pour un preneur de déterminer le taux facturé par le bailleur. Par exemple, souvent, un preneur ne connaîtra pas le montant des coûts directs initiaux du bailleur, ou n'aura que des informations limitées quant à la valeur résiduelle attendue de l'actif sous-jacent à la fin de la durée de location. En conséquence, il semble probable que les preneurs utiliseront souvent leur taux marginal d'emprunt.

## Section 2 : Mesures de simplification comptable optionnelles

IFRS 16 fournit des exemptions ou des allègements importants pour :

- les contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur;
- les contrats de location à court terme.<sup>21</sup>

Si ces exemptions sont utilisées, la comptabilisation est analogue à la comptabilisation des contrats de location simple selon IAS 17. Les paiements locatifs sont comptabilisés à titre de charges sur une base linéaire sur la durée de la location ou selon une autre méthode systématique (si celle-ci est plus représentative de la façon dont le preneur tire avantage du bien loué).

### 2.1 Contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur

IFRS 16 fournit une exemption optionnelle pour les contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur. L'évaluation de la valeur est fondée sur la valeur de l'actif sous-jacent à l'état neuf, peu importe son âge actuel. L'exemption peut être utilisée, que les contrats de location (individuellement ou collectivement) soient importants ou non pour l'entité présentant l'information financière. Dans le fondement des conclusions qui accompagnent la norme IFRS 16, l'IASB explique que, lors de la prise de décision concernant cette exemption, il pensait à des contrats de location

<sup>20</sup> IFRS 16.26.A

<sup>21</sup> IFRS 16.5-8

portant sur des actifs d'une valeur approximative de 5 000 \$ US ou moins, à l'état neuf. Par conséquent, un contrat de location d'actifs comme du matériel informatique, de l'équipement de bureau ou du mobilier serait habituellement admissible, mais un contrat portant sur un véhicule ne le serait pas.

Néanmoins, il faut souligner que la référence au montant de 5 000 \$ US à titre de seuil ne figure pas dans la nouvelle norme et ne constitue pas un critère de démarcation claire. Des facteurs tels que l'inflation et la variation des cours de change (pour les entités dont la monnaie fonctionnelle n'est pas le dollar américain) pourraient faire diminuer la pertinence de cette directive avec le temps.

L'utilisation de cette exemption constitue un choix de méthode comptable qui est disponible sur une base contrat par contrat.

**Exemple – contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur :** Une entreprise de services financiers conclut un seul contrat de location pour dix imprimantes-photocopieuses. Le contrat a une durée de trois ans non résiliable. L'un des actifs est une imprimante de production haut de gamme dont le prix d'achat à l'état neuf est de 20 000 \$ US, tandis que les neuf autres actifs sont des modèles de base dont le prix à l'état neuf est de 3 000 \$ chacun.

Bien que les dix actifs soient compris dans le même contrat de location, l'entreprise a déterminé que chaque actif est une « composante de location » distincte parce que :

- l'entreprise tire avantage de chaque actif pris isolément;
- les actifs ne sont pas étroitement liés.

Parce que chaque actif constitue une composante de location distincte, IFRS 16 traite théoriquement ce contrat comme un contrat contenant dix contrats de location distincts. Le total des paiements locatifs est ensuite affecté à chacune des dix composantes en proportion des prix de vente spécifiques. L'entreprise peut choisir d'appliquer l'exemption liée aux actifs à faible valeur à certains ou à la totalité des neuf modèles de base (composantes de location). Ce faisant, elle les comptabilise de manière analogue à la comptabilisation d'un contrat de location simple en vertu d'IAS 17. Le contrat de location de l'imprimante de production haut de gamme doit être comptabilisé dans le bilan.

**Exemple 2 – contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur :** Le preneur B, du secteur de la production et de la distribution pharmaceutiques, a conclu les contrats de location suivants :

- contrats de location de biens immobiliers : immeuble de bureau et entrepôt ;
- contrats de location de mobilier de bureau ;
- contrats de location de voitures de société de types, spécificités et valeurs diverses, pour le personnel commercial et la direction ;
- contrats de location de camions et camionnettes pour les livraisons ; et
- contrats de location de matériel informatique, tel que des ordinateurs portables.

B détermine que les contrats de location de mobilier de bureau et d'ordinateurs portables peuvent bénéficier de l'exemption puisque les actifs sous-jacents sont de faible valeur à neuf. B choisit d'appliquer cette exemption à ces contrats de location. Par conséquent, il applique les dispositions d'IFRS 16 en matière de comptabilisation et d'évaluation à ses contrats de location de biens immobiliers, de véhicules de société, de camions et de camionnettes.<sup>22</sup>

## 2.2 Contrats de location à court terme

IFRS 16 fournit une autre exemption optionnelle pour les contrats de location à court terme. Un contrat de location est à court terme si la durée de la location est de 12 mois ou moins à la date du début de la location. Toutefois, un contrat de location n'est pas admissible s'il contient une option d'achat.

Il est important de noter que la durée de la location exclut toute période optionnelle de prolongation, à moins que le preneur soit raisonnablement certain d'exercer cette option (ou raisonnablement certain de ne pas exercer l'option de résilier le contrat de location).

L'utilisation de cette exemption constitue un choix de méthode comptable qui doit être fait de façon cohérente pour chaque catégorie d'actifs sous-jacents.

**Exemple –contrat de location à court terme :** Une société minière a conclu plusieurs contrats de location de véhicules de transport. Chaque contrat de location stipule une durée de location de 36 mois et comprend une clause de résiliation permettant à la société d'annuler chaque contrat de location après 12 mois et après 24 mois sans pénalité.

À chaque date de début de la location, la société évalue la probabilité qu'elle exerce son option de résiliation dans les 12 mois. Cette évaluation tient compte de tous les faits et circonstances pertinents qui créent un avantage économique à ne pas résilier le contrat de location. La direction conclut qu'il n'est pas raisonnablement certain que l'option de résiliation ne sera pas exercée (autrement dit, qu'il existe une possibilité réaliste que l'option de résiliation soit exercée dans les 12 mois). Pour en venir à cette conclusion, la direction prend en considération les éléments suivants :

- il n'existe aucune pénalité importante suivant la résiliation;
- les locations des années 2 et 3 ne sont pas inférieures au marché;
- les besoins de la société en matière de transport ont tendance à changer tellement rapidement que le parc automobile pourrait ne plus être optimal d'ici 12 mois; des véhicules de remplacement pourraient être obtenus et introduits dans les activités sans interruption ni coût important.

Les contrats de location de véhicules de transport sont admissibles à l'exemption liée aux contrats de location à court terme. Pour sa méthode comptable, la société minière a le choix d'appliquer le modèle général du preneur selon IFRS 16 ou de comptabiliser lesdits contrats d'une manière analogue à celle d'un contrat de location simple en vertu d'IAS 17, c'est-à-dire de comptabiliser les paiements locatifs sur une base linéaire sur la durée de la location ou selon une autre méthode systématique si celle-ci est plus représentative de la façon dont le preneur tire avantage du bien

<sup>22</sup>IFRS 16.IE3

loué. Cette méthode comptable doit être appliquée de façon cohérente à tous les contrats de location à court terme ayant la même catégorie d'actifs sous-jacents (par exemple, tous les contrats de location à court terme de véhicules de transport).

**Exemple 2 – contrat de location à court terme** : Le preneur L conclut un contrat de location sur dix ans relatif à une machine servant à la production de pièces détachées d'avion dont il s'attend à ce qu'elle reste demandée par les consommateurs jusqu'au développement et aux essais d'un modèle plus avancé. Le coût d'installation de la machine dans l'usine de fabrication de L n'est pas significatif. L et le bailleur M ont tous deux le droit de mettre un terme au contrat de location sans pénalité à chaque anniversaire du commencement du contrat. La durée de location est d'une période d'un an non résiliable, car L et M disposent d'un droit de résiliation substantiel : tous deux peuvent mettre un terme au contrat sans pénalité et que le coût d'installation de la machine dans l'usine de fabrication de L n'est pas significatif. En conséquence, le contrat de location remplit les conditions de l'exemption des contrats de location de courte durée.<sup>23</sup>

## Section 3 : Évaluation initiale du droit d'utilisation et de l'obligation locative

### 3.1 Évaluation initiale de l'obligation locative

À la date de début de la location, le preneur comptabilise une **obligation locative** et un actif appelé « **droit d'utilisation** ». L'obligation est évaluée initialement à la valeur actualisée des paiements locatifs futurs.<sup>24</sup>

À cette fin, les paiements locatifs comprennent :

- les paiements fixes et non résiliables pour les composantes de location,
- les montants à payer au titre des garanties de valeur résiduelle,
- certains types de paiements éventuels et les montants à payer au cours des périodes optionnelles dont l'exercice fait l'objet d'une « certitude raisonnable ».
- Les pénalités exigées en cas de résiliation du contrat sont incluses si la durée de la location reflète l'exercice d'une option de résiliation.

L'obligation locative ne comprend pas :

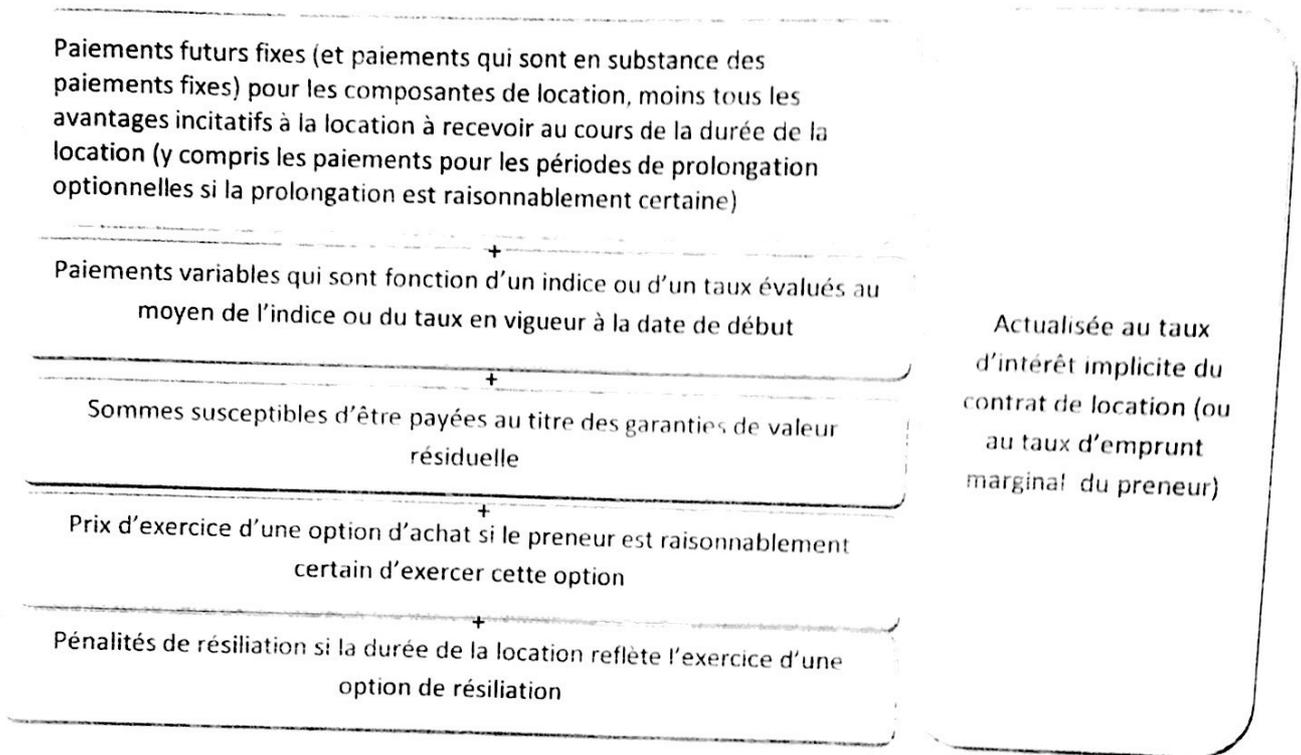
- les paiements pour les composantes autres que de location (à moins que la mesure de simplification permettant le regroupement des composantes autres que de location soit appliquée – voir ci-dessous);

<sup>23</sup> IFRS 16.B34

<sup>24</sup> IFRS 16.26

- les paiements lors de périodes de prolongation, à moins que la prolongation soit « raisonnablement certaine »;
- les modifications futures aux paiements variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux;
- les paiements variables liés aux ventes futures du preneur ou à l'utilisation future de l'actif par le preneur.

Le diagramme ci-dessous illustre l'évaluation initiale de l'obligation locative :

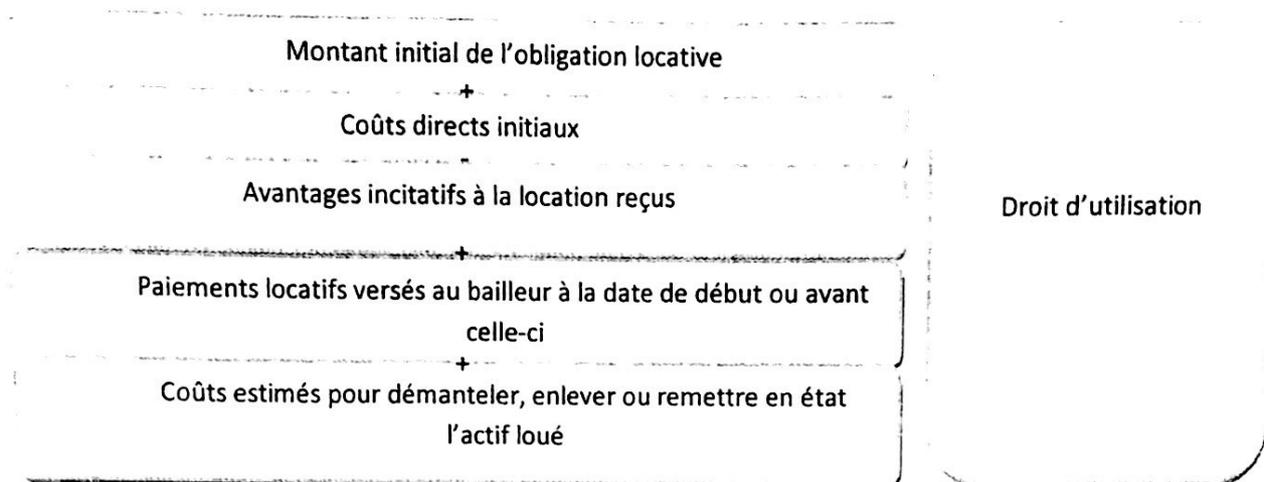


### 3.2 Évaluation initiale du droit d'utilisation :

L'évaluation initiale du droit d'utilisation est fondée sur l'obligation locative. Des ajustements sont effectués pour :

- tout paiement locatif prépayé;
- tout avantage incitatif à la location reçu;
- tout coût direct initial engagé;
- l'estimation des coûts que le preneur est obligé d'engager pour démanteler, enlever ou remettre en état l'actif ou le site sous-jacent.

Le diagramme ci-dessous illustre la façon dont le droit d'utilisation est évalué initialement, en débutant par l'obligation locative :



## Section 4 : Comptabilisation ultérieure du droit d'utilisation et de l'obligation locative

### 4.1 Évaluation ultérieure de l'actif droit d'utilisation

#### 4.1.1 Base d'évaluation :

Un preneur évalue les actifs droits d'utilisation au coût (valeur d'entrée) sous déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.<sup>25</sup>

Le preneur ajuste la valeur comptable de l'actif droit d'utilisation de la réévaluation du passif de loyers, à moins que la valeur comptable ait déjà été réduite à zéro ou que la modification du passif de loyers soit liée à des loyers variables qui ne dépendent pas d'un indice ou d'un taux.<sup>26</sup>

Un preneur utilise une autre base d'évaluation dans les deux cas suivants :

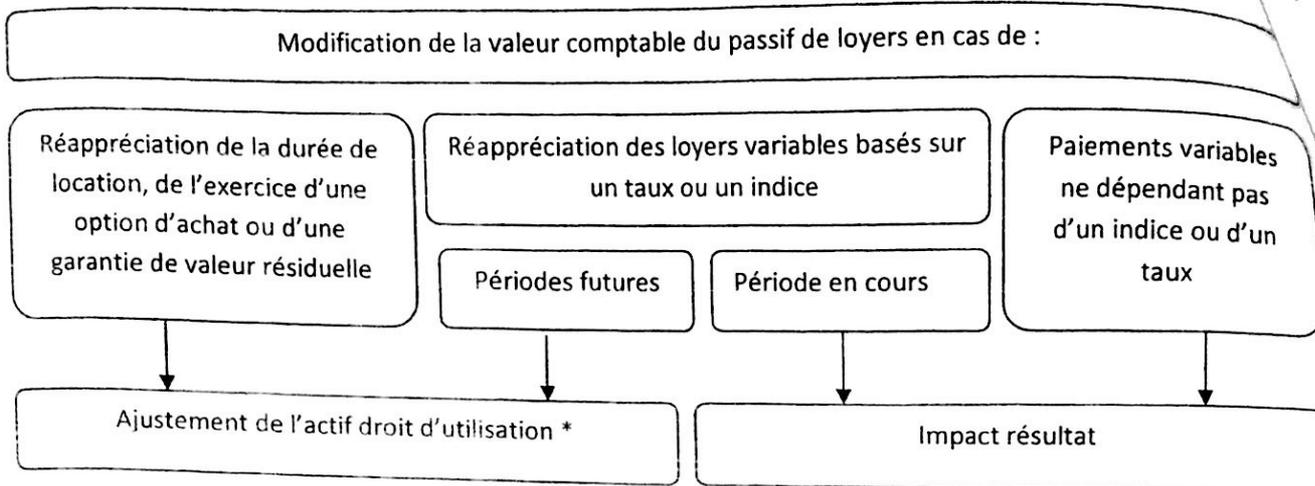
– Les actifs droit d'utilisation répondent à la définition des immeubles de placement – le preneur doit évaluer l'actif droit d'utilisation conformément à la méthode comptable adoptée pour ses autres immeubles de placement, qui peut être celle de la juste valeur) ; et

– Le preneur applique le modèle de la réévaluation à une catégorie d'immobilisations corporelles – il peut alors appliquer le modèle de la réévaluation à l'ensemble des actifs droit d'utilisation appartenant à la même catégorie.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> IFRS 16.29–30

<sup>26</sup> IFRS 16.30(b), 38(b), 39

<sup>27</sup> IFRS 16.34–35



\* si la valeur comptable de l'actif droit d'utilisation est de zéro, toute réduction ultérieure est comptabilisée en résultat

#### 4.1.2 Amortissement de l'actif droit d'utilisation :

Les preneurs amortissent les actifs droit d'utilisation conformément aux dispositions d'IAS 16 .La méthode d'amortissement reflète la manière dont seront consommés les avantages économiques futurs liés à l'actif droit d'utilisation. Ceci entraînera le plus souvent une charge d'amortissement linéaire.<sup>28</sup>

L'amortissement débute à la date de commencement du contrat de location. La période d'amortissement est déterminée comme suit :

- si la propriété de l'actif sous-jacent est transférée au preneur ou si le preneur est raisonnablement certain d'exercer une option d'achat, la période d'amortissement dure jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif sous-jacent ; sinon
- la période d'amortissement se termine à la première des deux dates suivantes : la fin de la durée d'utilité de l'actif droit d'utilisation ou la fin de la durée de location.

**Exemple période d'amortissement :** Le preneur X conclut avec le bailleur L un contrat non résiliable et non renouvelable de cinq ans pour une machine que X utilisera dans le cadre de son processus de fabrication. La durée d'utilité de l'actif sous-jacent (la machine) est de dix ans et L en reste propriétaire. X amortit l'actif droit d'utilisation sur cinq ans à compter de la date de commencement car il prévoit d'utiliser la machine sur toute la durée de la location.

#### 4.1.3 Dépréciation de l'actif droit d'utilisation :

Les preneurs appliquent IAS 36 Dépréciation d'actifs afin de déterminer si un actif droit d'utilisation est déprécié et pour comptabiliser toute perte de valeur. À la suite de l'enregistrement d'une perte

<sup>28</sup>IFRS 16.31, IAS 16.60

de valeur, les dotations aux amortissements futures de l'actif droit d'utilisation sont ajustées pour refléter la valeur comptable révisée<sup>29</sup>

**Exemple :** Le preneur Y loue une machine à intégrer dans son processus de fabrication pour une durée de dix ans non résiliable. La valeur comptable initiale de l'actif droit d'utilisation s'élève à 1 000. Ce dernier est ensuite évalué au coût et amorti sur une base linéaire au cours de la période de dix ans – la charge d'amortissement est de 100 par an.

À la fin de l'année 5, l'unité génératrice de trésorerie dont fait partie l'actif droit d'utilisation est déprécié. Une charge pour dépréciation de 200 est allouée à l'actif droit d'utilisation.

Immédiatement avant sa dépréciation, la valeur comptable de l'actif droit d'utilisation était de 500. À la suite de la dépréciation, sa valeur comptable est réduite à 300 et les charges d'amortissement à 60 (300 / 5) par an.

## 4.2 Évaluation ultérieure du passif de loyers

### 4.2.1 Base d'évaluation :

Après la comptabilisation initiale, le passif de loyers est évalué au coût amorti selon la méthode du taux d'intérêt effectif.<sup>30</sup>

**Exemple :** Le preneur X a conclu avec le bailleur L un contrat relatif à la location d'un immeuble pour sept ans. Les paiements annuels au titre de la location s'élèvent à 450 et sont payables à la fin de chaque année. Le taux d'emprunt marginal de X (c'est-à-dire le taux d'intérêt effectif) s'élève à 5,04 %. La comptabilisation initiale de l'obligation au titre des loyers est de 2 600. À la fin de l'année 1, X paye à L le premier loyer annuel de 450 qui se décompose comme suit : 131 d'intérêts soit  $2\,600 \times 5,04\%$  et 319 de principal qui vient de  $450 - 131$ . Le passif diminue donc de 319. La valeur comptable du passif au début de l'année 2 est de  $2\,281$  soit  $2\,600 - 319$ .

Aucune possibilité de choisir d'évaluer le passif de loyers du preneur à la juste valeur ultérieurement. Ceci est cohérent avec la base d'évaluation des passifs de loyers au titre des contrats de location-financement selon IAS 17.<sup>31</sup>

### 4.2.2 Réévaluation du passif de loyers :

La réappréciation des principaux jugements (tels que la durée de location) à chaque date de clôture constitue un changement majeur par rapport à IAS 17. Il n'est plus possible pour les entreprises d'élaborer un plan d'amortissement des contrats de location à leur commencement puis de l'appliquer systématiquement à chaque date de clôture. Elles doivent maintenant revisiter leurs principaux jugements et considérer la nécessité de réévaluer les dettes de loyers à chaque clôture. Les réestimations pendant la durée de location fournissent des informations plus à jour aux utilisateurs des états financiers. Elles introduisent cependant davantage de volatilité des actifs et des passifs publiés, ce qui pourrait affecter la capacité des entreprises à prédire et prévoir exactement leur performance financière à venir. Des ressources supplémentaires vont devoir être consacrées à la

<sup>29</sup> IFRS 16.33, IAS 36.63

<sup>30</sup> IFRS 16.36

<sup>31</sup> IFRS 16.BC183

comptabilisation des contrats de location, non seulement à la date de commencement, mais également à chaque date de clôture. Déterminer si les facteurs pertinents ou les avantages économiques du preneur à exercer ou non ses options de renouvellement ou de résiliation ont évolué impliquera une part importante de jugement. Par ailleurs, les circonstances dans lesquelles une entité pourrait (en pratique) ignorer l'évolution des facteurs de marché (par exemple, les taux), lors de la réestimation de la durée de location sont peu claires. La réappréciation des principaux jugements d'une entité est susceptible, dans certains cas, d'avoir un impact significatif sur le montant des loyers comptabilisés dans l'état de la situation financière ainsi que dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.

Un preneur réévalue comme suit le passif de loyers afin de refléter les modifications dans les paiements au titre des loyers :

Le preneur réestime le passif des loyers en utilisant les paiements révisés et ... :

<p>un taux d'actualisation inchangé suite au changement</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- du montant à payer estimé pour une garantie de valeur résiduelle</li> <li>- d'un indice ou d'un taux (autre qu'une révision d'un taux d'intérêt variable), y compris, par exemple, une remise aux conditions de marché des loyers suite à l'analyse du marché</li> <li>- des paiements variables qui deviennent fixes en substance<sup>32</sup></li> </ul>	<p>un taux d'actualisation révisé suite au changement</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- d'un taux d'intérêt variable</li> <li>- de l'appréciation de la durée de location, ou</li> <li>- de l'appréciation de l'exercice d'une option d'achat</li> </ul>
---	---

**Exemple – Modification des paiements variables dépendant d'un indice :**

Le preneur Y conclut avec le bailleur L un contrat pour la location d'un immeuble de commerce pendant cinq ans, à compter du 1er janvier. Y effectue des paiements à terme échu de 155 par an. Le taux marginal d'emprunt de Y s'élève à 5,9 %. En outre, le contrat de location indique que le loyer annuel augmentera en fonction de l'augmentation de l'IPC de l'année précédente. À la date de commencement du contrat, l'IPC pour l'année précédente est de 120 et le passif de loyers de 655, puisque le loyer annuel s'élève à 155. Si les coûts directs initiaux sont nuls et qu'il n'y a ni avantage à recevoir de L, ni avances de loyers, ni frais de remise en état, Y enregistre les écritures suivantes pour l'année 1 :

	Débit	Crédit
Actif droit d'utilisation	655	
Passif de loyers		655
<i>Comptabilisation du contrat de location à sa date de commencement</i>		
Amortissement	131	
Actif droit d'utilisation		131
Charges d'intérêt (655x5,9%)	39	
Passif de loyers (155-39)	116	
Trésorerie (paiement au titre de l'année 1)		155
<i>Comptabilisation du paiement et des charges au titre de l'année 1</i>		

<sup>32</sup>IFRS 16.40-43, B42

À la fin de l'année 1, l'IPC augmente et s'élève à 125. Y évalue à 161 le montant du loyer de l'année 2 et au-delà révisé en fonction de cette évolution de l'IPC ( $155 \times 125 / 120$ ). Le loyer étant variable et dépendant d'un indice, Y ajuste le passif de loyers pour refléter cette modification. Cet ajustement est calculé comme la différence entre le loyer à l'origine (155) et le loyer réévalué (161) pour la durée restante de quatre ans du contrat de location, actualisé au taux d'origine de 5,9 % (21)

	Débit	Crédit
Actif droit d'utilisation	21	
Passif de loyers		21
<i>Comptabilisation de la réévaluation</i>		

Les réévaluations au titre de périodes futures des loyers variables qui dépendent d'un indice sont reflétées dans la valeur comptable de l'actif droit d'utilisation.<sup>33</sup>

## Section 5 : Information à fournir par le preneur

De manière générale, les preneurs doivent fournir des informations plus étendues que celles requises par IAS 17 pour les contrats de location-financement. De plus, il leur faut évaluer la nécessité de fournir des informations supplémentaires pour atteindre l'objectif général. Par conséquent, il leur faudra fournir un effort plus conséquent et exercer davantage leur jugement lors de la préparation des informations à fournir. Les nouvelles exigences en matière d'informations permettront d'obtenir des données pour des analyses supplémentaires. Les préparateurs, quant à eux, seront probablement moins convaincus. L'ampleur des exigences suggère que l'IASB ne s'attend pas à ce que les utilisateurs s'appuient uniquement sur le montant de passif de loyers présenté au bilan.

Un preneur fournit au moins les informations suivantes quantitatives et qualitatives :

### 5.1 Informations quantitatives

Elle concerne :

#### 5.1.1 La situation financière :

- Les acquisitions d'actifs droit d'utilisation
- La valeur comptable à la date de clôture des actifs droit d'utilisation par catégorie d'actifs sous-jacents et (s'ils ne sont pas présentés séparément) les postes correspondants dans l'état de la situation financière
- Les passifs de loyers et les postes correspondants dans l'état de la situation financière, si ces passifs ne sont pas présentés séparément – L'analyse par échéance des passifs de loyers.<sup>34</sup>

<sup>33</sup>KPMG (2016) : « First Impressions : IFRS 16 Contrats de location »

<sup>34</sup> IFRS 16.47, 53, 58

### 5.1.2 L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global (y compris les montants comptabilisés comme des éléments du coût d'un autre actif) :

- Les charges d'amortissement des actifs droit d'utilisation par catégorie d'actifs sous-jacents
- Les charges d'intérêt liées aux passifs de loyers
- Les charges liées aux contrats de location de courte durée ayant bénéficié de l'exemption (les contrats dont la durée de location est d'un mois ou moins peuvent être exclus)
- Les charges liées aux contrats portant sur des actifs de faible valeur ayant bénéficié de l'exemption
- Les charges de loyers variables qui n'ont pas été comprises initialement dans les passifs de loyers
- Les produits de sous-location d'actifs droit d'utilisation
- Les profits et les pertes résultant des transactions de cession-bail<sup>35</sup>

### 5.1.3 le tableau des flux de trésorerie :

- Le total des sorties de trésorerie au titre des contrats de location<sup>36</sup>

### 5.1.4 Autres

- Le montant des engagements au titre des contrats de location de courte durée si les charges actuellement comptabilisées au titre de ces contrats ne sont pas représentatives de l'exercice suivant

## **5.2 Informations qualitatives**

- La description de la gestion du risque de liquidité lié aux passifs de loyers
- L'utilisation des exemptions pour les contrats de location de courte durée ou portant sur des actifs de faible valeur

## **5.3 Informations supplémentaires (si applicable) :**

- Les informations requises par IAS 40 pour les actifs droits d'utilisation qualifiés d'immeubles de placement
- Si le modèle de la réévaluation d'IAS 16 est appliqué aux actifs droits d'utilisation :
  - la date d'application de la réévaluation
  - le recours éventuel à un expert indépendant
  - la valeur comptable qui aurait été comptabilisée en application du modèle du coût
  - les écarts de réévaluation, les variations de la période et toute restriction en matière de distribution de cet écart

<sup>35</sup> IFRS 16.53-54

<sup>36</sup> IFRS 16.55

## Conclusion :

bien que le principal objectif de la nouvelle norme est de garantir que les preneurs comptabilisent des actifs et des passifs au titre des contrats de location , l'IASB a établi des mesures de simplifications pour les contrats à court terme et pour les contrats de location dont l'actif sous-jacent a une faible valeur afin de réduire les controverses concernant son application .Toutefois ,les preneurs sont tenus fournir des informations plus étendues que celles requises par IAS 17 pour les contrats de location-financement. Qu'en-t-il des changements apportés à la comptabilisation coté bailleur ?

## Chapitre 4 : Comptabilité côté bailleur

**Introduction** : L'objectif affiché de l'IASB était de limiter au minimum les changements dans la comptabilité des bailleurs. Une grande partie des dispositions d'IFRS 16 concernant la comptabilité côté bailleur a été directement reprise d'IAS 17. Ceci reflète l'opinion des utilisateurs et des autres parties prenantes selon lesquels la comptabilité côté bailleur n'avait pas besoin d'être « réparée ».

Par conséquent, les exigences d'IFRS 16 pour la comptabilité du bailleur sont analogues à celles d'IAS 17, plus particulièrement en ce qui concerne :

- la distinction entre les contrats de location-financement et les contrats de location simple est conservée;
- Les définitions de chaque type de contrat de location et les indicateurs complémentaires d'un contrat de location-financement sont en grande partie les mêmes que ceux d'IAS 17
- la comptabilisation est également similaire, mais comprend quelques indications différentes ou plus explicites pour quelques aspects, comme les paiements variables.

Nous verrons dans ce chapitre le modèle de comptabilisation coté bailleur proposé par IFRS 16 et les incidences de la nouvelle norme sur les bailleurs.

### Section 1 : classement des contrats de location

Un bailleur classe un contrat de location en contrat de location-financement ou en contrat de location simple, comme suit :

- les contrats de location qui transfèrent la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent sont classés en contrats de location-financement ; et
- tous les autres contrats de location sont classés en contrats de location simple.<sup>37</sup>

Le test de classement des contrats de location reste essentiellement le même que sous IAS 17 :

Exemples de situations qui, individuellement ou conjointement, devraient en principe conduire à classer un contrat de location en tant que contrat de location-financement :

- Le contrat de location transfère la propriété de l'actif sous-jacent au preneur ;
- Le preneur
- à une option d'achat à des conditions avantageuses ;
- La durée de la location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif sous-jacent ;
- La valeur actualisée des paiements locatifs s'élève à la quasi totalité de la juste valeur de l'actif sous-jacent ;

<sup>37</sup> IFRS 16.61-62

- L'actif sous-jacent est de nature très spécifique.

Indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient également conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement :

- Si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur sont à la charge du preneur ;
- Les profits ou les pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle reviennent au preneur ;
- Le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période, moyennant un loyer à des conditions avantageuses ;

**Exemple – Classement des contrats de location :** Le bailleur L conclut avec l'entreprise X un contrat de location non résiliable concernant la location de matériel non spécifique pour cinq ans. La durée de vie économique du matériel est estimée à 15 ans et L en reste propriétaire. Le contrat de location ne comprend aucune option d'achat, de renouvellement ou de résiliation anticipée. La juste valeur du matériel s'élève à 100 000 et la valeur actualisée des loyers est de 50 000.

Lors de l'analyse du contrat de location, afin de savoir comment le classer, L relève les éléments suivants :

- le contrat de location ne transfère pas la propriété du matériel à X ;
- X ne dispose pas d'option d'achat du matériel ;
- la durée du contrat est d'un tiers de la vie économique du matériel, ce qui est inférieur à la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif ;
- la valeur actualisée des loyers correspond à 50 % de la juste valeur du matériel, ce qui est inférieur à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ; et
- le matériel n'est pas de nature spécifique.

L note que rien n'indique que le contrat de location est un contrat de location-financement et que, selon une évaluation globale de l'accord, ce dernier ne transfère pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété du matériel à X.

Par conséquent, L classe l'accord en contrat de location simple.

## Section 2 : modèle de comptabilisation

Les modèles de comptabilisation côté bailleur restent également essentiellement inchangés par rapport à ceux d'IAS 17.

### 2.1 Contrat de location simple

Pour un contrat de location simple, le bailleur :

- utilise une méthode d'amortissement des actifs sous-jacents au contrat de location simple qui est cohérente avec la méthode normale d'amortissement applicable à des actifs similaires;
- ajoute les coûts directs initiaux pour l'obtention du contrat de location à l'actif sous-jacent et les comptabilise en charges sur la durée de la location, sur la même base que les revenus locatifs;
- comptabilise les paiements locatifs en produits, soit de façon linéaire, soit sur une autre base systématique plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif sous-jacent.

### 2.2 Contrat de location-financement

Pour un contrat de location-financement, le bailleur comptabilise initialement une créance d'un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location. L'investissement net dans le contrat de location est la valeur actualisée :

- des paiements locatifs, lesquels sont déterminés conformément aux indications pour les preneurs d'IFRS 16 (par exemple, les paiements variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux sont inclus, évalués initialement au moyen de l'indice ou du taux en vigueur à la date de début);
- de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.

L'investissement net est actualisé au taux d'intérêt implicite du contrat de location. Ce taux est défini de manière à ce que l'investissement net initial soit égal à la somme de la juste valeur de l'actif sous-jacent et des coûts directs initiaux du bailleur. Ultérieurement, le bailleur comptabilise les produits financiers sur la durée de la location, sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'investissement net dans le contrat de location-financement.

### 2.3 Bailleurs fabricants

Les exigences d'IFRS 16 relatives à la comptabilisation d'un contrat de location-financement par un bailleur fabricant ou distributeur sont analogues à celles d'IAS 17. Le bailleur fabricant ou distributeur comptabilise un profit réalisé sur la vente à la date de début composé du :

- produit pour la juste valeur de l'actif sous-jacent (ou la valeur actualisée des paiements locatifs si elle est inférieure);
- coût des ventes pour le coût (ou la valeur comptable si elle est différente) de l'actif sous-jacent moins la valeur actualisée de la valeur résiduelle non garantie.

## 2.4 Incidence d'IFRS 16 sur les bailleurs

Les changements d'IFRS 16 apportés à la comptabilité du bailleur se limitent à quelques aspects spécifiques et sont principalement la conséquence des changements apportés à la comptabilité du preneur. Les principaux changements par rapport à IAS 17 ont trait aux sujets suivants :

- Sous-locations, selon IFRS 16, le premier contrat de location et une sous-location sont deux contrats distincts comptabilisés selon les modèles du preneur et du bailleur. Le classement de la sous-location est évalué par rapport au droit d'utilisation. IAS 17 donne des indications limitées, mais, dans la pratique, le classement des sous-locations est souvent évalué par le bailleur intermédiaire par rapport à l'actif sous-jacent;
- Nouvelle définition d'un contrat de location ;
- Modifications du contrat de location ;
- Coûts directs initiaux, la définition varie légèrement de celle d'IAS 17. La définition d'IFRS 16 précise que ce sont des coûts marginaux qui n'auraient pas été engagés si un contrat de location n'avait pas été obtenu;
- Paiements variables, selon IAS 17, les loyers conditionnels ne font pas partie des « paiements minimaux au titre de la location » et sont en général exclus des passifs et des actifs liés aux contrats de location-financement;
- Informations à fournir par le bailleur.

## Section 3 : Informations à fournir pour le bailleur

De manière générale, les bailleurs doivent fournir davantage d'informations sur les contrats de location simple et de location-financement que selon IAS 17. Ils doivent également évaluer la nécessité de fournir des informations supplémentaires pour atteindre l'objectif général. Pour cela, il leur faudra fournir un effort plus conséquent et exercer davantage leur jugement lors de la préparation des informations à fournir. Leurs obligations en matière d'informations à fournir sont toutefois bien moins importantes que celles des preneurs. Elle consiste à fournir :

### 3.1 Informations quantitatives à fournir selon l'IFRS 16.90, 93–97 :

Contrat de location-financement	Contrat de location simple
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Le résultat de la vente</li> <li>– Les produits financiers sur l'investissement net dans le contrat de location</li> <li>– Les revenus locatifs liés aux loyers variables non inclus dans l'investissement net dans le contrat de location</li> <li>– Les évolutions significatives de la valeur comptable de l'investissement net dans le contrat de location</li> <li>– Une analyse détaillée des échéances des loyers à recevoir</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les revenus locatifs liés aux loyers variables qui ne dépendent pas d'un indice ou d'un taux</li> <li>– Les autres revenus locatifs</li> <li>– Une analyse détaillée des échéances des loyers à recevoir</li> <li>– Le cas échéant, les informations à fournir selon IAS 16 (séparément des autres actifs), IAS 36, IAS 38, IAS 40 et IAS 41 Agriculture</li> </ul>

### 3.2 Informations qualitatives à fournir selon l'IFRS 16.93 :

Contrat de location-financement	Contrat de location simple
- Les évolutions significatives de la valeur comptable de l'investissement net dans le contrat de location	- N/A

Un bailleur fournit également des informations quantitatives et qualitatives concernant ses activités de location, notamment :

- la nature de ses activités de location ; et
- la manière dont il gère les risques associés aux droits conservés dans les actifs sous-jacents.<sup>38</sup>

#### Conclusion :

De ce qui précède, nous venons de constater que la comptabilisation par le bailleur demeure essentiellement la même. Les changements principaux se limitent à des aspects spécifiques notamment :

- Une nouvelle définition d'un contrat de location
- Une obligation d'informations plus accrue pour les bailleurs
- Indications supplémentaires sur les contrats de location
- Et les coûts directs initiaux sont définis avec les concepts d'IFRS 15

Qu'en t-il de la comptabilisation des autres transactions ?

---

<sup>38</sup> IFRS 16.92

# Chapitre 5 : La comptabilisation des autres transactions

**Introduction :** IFRS 16 apporte également des changements en ce qui concerne les transactions de cession- bail, de contrat de sous-location, immeuble de placement et en cas de modification de contrat. La nouvelle norme apporte des indications spécifiques plus détaillées et perspectives que les textes en vigueur dans le but apporter plus de transparence sur les locations dans les états financiers des entreprises. Nous verrons dans ce chapitre l'incidence d'IFRS 16 sur les transactions de cession-bail , les contrats de sous-location ,les immeubles de placement ainsi que les modifications des contrats de locations .

## Section 1 : Transaction de cession-bail

La comptabilisation des transactions de cessions-bails est et demeure un domaine complexe. Une chose est cependant claire : IFRS 16 élimine largement les transactions de cession-bail de la liste des sources éventuelles de financement hors bilan. IFRS 16 apporte des changements importants à la comptabilisation de la cession-bail.

Selon cette nouvelle norme, un vendeur-preneur inscrit toujours une transaction de cession-bail à son bilan, à moins que le contrat de location ne soit de courte durée ou que l'actif sous-jacent ne soit de faible valeur. IFRS 16 introduit de nouvelles dispositions permettant aux entreprises d'identifier les opérations non réalisées à la juste valeur et clarifie le traitement comptable à adopter lorsque les conditions sont supérieures ou inférieures aux prix du marché. Une entreprise doit maximiser l'utilisation des prix et informations observables pour déterminer quelle mesure sera la plus appropriée pour apprécier si une transaction n'est pas réalisée à la juste valeur. Ceci peut exiger l'exercice d'une part significative de jugement, notamment lorsque l'actif sous-jacent est de nature spécifique.

Les dispositions de la nouvelle norme sont <sup>39</sup>:

Si une entité (le vendeur-preneur) cède un actif à une autre entité (l'acheteur-bailleur) et le reprend par la suite en location, le vendeur- preneur et l'acheteur-bailleur déterminent tous deux si la cession répond aux conditions d'une vente. Cette détermination repose sur les exigences d'IFRS 15 relatives à la façon de déterminer quand une obligation de prestation est remplie.

Il y a différents traitements comptables selon que la cession répond aux conditions d'une vente ou non.

---

<sup>39</sup> IFRS 16.98–103

## 1.1 La cession de l'actif constitue une vente :

Si la cession répond aux conditions d'une vente et que la transaction est aux conditions du marché, le vendeur-preneur divise la valeur comptable précédente de l'actif sous-jacent :

- en un droit d'utilisation découlant de la reprise à bail;
- et en droits sur l'actif sous-jacent conservés par l'acheteur bailleur à la fin de la reprise à bail.

Le vendeur-preneur comptabilise une portion du total du profit ou de la perte sur la vente. Le montant comptabilisé est calculé en répartissant le total du profit ou de la perte en i) un montant non comptabilisé lié aux droits conservés et en ii) un montant comptabilisé lié aux droits sur l'actif sous-jacent conservés par l'acheteur-bailleur à la fin de la reprise à bail. La reprise à bail elle-même est ensuite comptabilisée selon le modèle comptable du preneur.

L'acheteur-bailleur comptabilise l'achat conformément aux normes applicables (par exemple, IAS 16 Immobilisations corporelles si l'actif est une immobilisation corporelle). Le contrat de location est comptabilisé conformément aux exigences sur la comptabilité du bailleur d'IFRS 16. Des ajustements sont nécessaires si la contrepartie liée à la vente ne représente pas la juste valeur ou si les paiements locatifs ne sont pas calculés aux taux du marché. Ces ajustements entraînent la comptabilisation :

- d'un paiement anticipé pour refléter les conditions inférieures à celles du marché;
- d'un financement additionnel fourni par l'acheteur-bailleur au vendeur-preneur pour refléter les conditions supérieures à celles du marché.

### Exemple – Transaction de cession-bail où le transfert constitue une vente côté preneur :<sup>40</sup>

L'entreprise C vend un immeuble de bureaux à l'entreprise D pour 2 000 000 en numéraire. Immédiatement avant la transaction, l'immeuble est comptabilisé à un coût de 1 000 000. Dans le même temps, C conclut avec D un contrat lui conférant le droit d'utiliser l'immeuble pendant 18 ans, en contrepartie d'un loyer annuel de 120 000 payable à la fin de chaque année. Le transfert de l'immeuble de bureaux est une vente au sens d'IFRS 15. La juste valeur de l'immeuble de bureaux à la date de cession est de 1 800 000. Le prix de cession de l'immeuble étant différent de la juste valeur, C et D effectuent des ajustements pour comptabiliser la transaction à la juste valeur. L'excédent du prix de vente sur la juste valeur, soit 200 000 (2 000 000 - 1 800 000) est enregistré comme un financement supplémentaire fourni à C par D. Le taux marginal d'emprunt du preneur est de 4,5 % par an.

La valeur actualisée des loyers annuels s'élève à 1 459 200, soit 200 000 au titre du financement supplémentaire et 1 259 200 au titre du contrat de location.

C comptabilise la transaction comme suit :

<sup>40</sup> IFRS 16.IE11

– C évalue l'actif droit d'utilisation conservé dans le cadre de la prise à bail de l'immeuble de bureaux comme une partie de sa valeur comptable précédente, soit 699 556 ( $1\,259\,200 / 1\,800\,000 \times 1\,000\,000$ ).

– C comptabilise en résultat uniquement la partie du produit de cession liée au transfert des droits à D, soit 240 356. Le total du résultat de cession de l'immeuble s'élève à 800 000 ( $1\,800\,000 - 1\,000\,000$ ), dont :

- 559 644 ( $1\,259\,200 / 1\,800\,000 \times 800\,000$ ) au titre du droit d'utilisation de l'actif conservé par C ; et
- 240 356 ( $(1\,800\,000 - 1\,259\,200) / 1\,800\,000 \times 800\,000$ ) au titre des droits transférés à D.

– À la date de commencement, C passe les écritures suivantes :

Débit		Crédit	
Trésorerie	2 000 000	Bâtiment	1 000 000
Actif droit d'utilisation	699 556	Passif financier	1 459 200
		Produit de cession bail	240 356

## 1.2 La cession de l'actif ne constitue pas une vente

Si la cession ne répond pas aux conditions d'une vente, les parties la comptabilisent comme une transaction de financement. Cela signifie que :

- l'acheteur-bailleur ne comptabilise pas l'actif transféré et comptabilise les montants payés à titre d'actif financier ;
- le vendeur-preneur continue de comptabiliser l'actif et comptabilise les montants reçus à titre de passif financier.

## Section 2 : Contrats de sous-location

### 2.1 Définition d'un contrat de sous-location

Un contrat de sous-location est une transaction dans laquelle un preneur (« bailleur intermédiaire ») accorde à un tiers le droit d'utiliser l'actif sous-jacent, le contrat de location (« contrat principal ») conclu entre le bailleur initial et le preneur demeurant en vigueur.

Une entreprise applique IFRS 16 à l'ensemble des contrats de location d'actifs droit d'utilisation faisant l'objet d'un accord de sous-location. Le bailleur intermédiaire comptabilise le contrat principal et le contrat de sous-location comme deux contrats séparés<sup>41</sup>

### 2.2 Classification d'un contrat de sous- location

<sup>41</sup>IFRS 16.3, A

Le bailleur intermédiaire classe le contrat de sous-location en contrat de location- financement ou en contrat de location simple en fonction de l'actif droit d'utilisation du contrat principal. Le bailleur intermédiaire traite donc l'actif droit d'utilisation (et non l'immobilisation corporelle louée au bailleur principal) comme l'actif sous-jacent du contrat de sous-location.<sup>42</sup>

À la date de commencement du contrat de sous-location, si le bailleur intermédiaire ne peut pas aisément déterminer le taux implicite du contrat de sous-location, il utilise le taux d'actualisation appliqué au contrat principal pour comptabiliser le contrat de sous-location, ajusté des coûts accessoires directs initiaux du contrat de sous-location. Si le contrat principal est un contrat de location de courte durée pour lequel l'entreprise, en tant que preneur, a choisi d'appliquer l'exemption (elle classe le contrat de sous- location en contrat de location simple en tant que bailleur intermédiaire).<sup>43</sup>

**Exemple – Contrat de sous-location classé en contrat de location-financement en fonction de l'actif droit d'utilisation du contrat principal**<sup>44</sup>

Contrat principal : Un bailleur intermédiaire L conclut avec l'entreprise M (bailleur principal) un contrat de location de cinq ans concernant 5 000m<sup>2</sup>bureaux (contrat principal).

Contrat de sous-location : Au début de l'année 3, L sous-loue les 5 000 m de bureaux au sous-locataire N pour les trois années restantes du contrat principal. L classe le contrat de sous-location en fonction de l'actif droit d'utilisation contenu dans le contrat principal. L classe le contrat de sous-location en contrat de location- financement dans la mesure où il couvre la totalité de la durée restante du contrat principal, c'est-à-dire la majeure partie de la durée d'utilité de l'actif droit d'utilisation.

À la date de commencement du contrat de sous-location, L :

- décomptabilise l'actif droit d'utilisation du contrat principal qui est transféré à N et comptabilise l'investissement net dans le contrat de sous-location ;
- comptabilise en résultat net toute différence entre la valeur comptable de l'actif droit d'utilisation et le montant de l'investissement net dans le contrat de sous-location ; et
- continue de comptabiliser le passif de loyers au titre du contrat principal, qui représente les loyers dûs au bailleur principal.

Au cours de la durée de sous-location, L enregistre à la fois un produit financier relatif au contrat de sous-location et une charge financière au titre du contrat principal.

<sup>42</sup> IFRS 16.B58

<sup>43</sup> IFRS 16.68

<sup>44</sup> IFRS 16.IE 8 2

## Section 3 : Immeuble de placement

### 3.1 Comptabilisation des immeubles de placements sous IAS 17

Aux termes d'IAS 17 et d'IAS 40 Immeubles de placement, le preneur d'un immeuble classé comme un immeuble de placement doit appliquer :

- IAS 40 pour son droit sur l'immeuble si le contrat est un contrat de location-financement (et il peut choisir le modèle du coût ou celui de la juste valeur);
- IAS 17 si le contrat est un contrat de location simple. Toutefois, un investisseur-preneur peut aussi choisir de traiter le contrat de location comme un contrat de location-financement et appliquer le modèle de la juste valeur d'IAS 40 à son droit sur l'immeuble.

### 3.2 Incidence d'IFRS 16 sur les immeubles de placement

IFRS 16 apporte des modifications corrélatives importantes à IAS 40, notamment l'élargissement du champ d'application afin d'englober tous les immeubles de placement détenus en vertu de contrats de location (y compris les contrats de location qui sont classés au titre de contrats de location simple en vertu d'IAS 17). IFRS 16 s'applique également à ces contrats de location.

Par conséquent, un investisseur-preneur comptabilise une obligation locative et un droit d'utilisation. Le droit d'utilisation est comptabilisé :

- soit à la juste valeur conformément à IAS 40, si l'investisseur-preneur utilise le modèle de la juste valeur pour les immeubles de placement détenus;
- soit au coût moins l'amortissement et la dépréciation conformément à IFRS 16.

Ainsi, la principale modification touche la comptabilisation de l'immeuble de placement détenu en vertu d'un contrat de location simple (selon la définition d'IAS 17). En vertu d'IFRS 16, ces contrats de location ne peuvent plus être comptabilisés hors bilan, à moins qu'il ne s'agisse d'un contrat de location à court terme.

### 3.3 Comptabilisation sous IFRS 16 et IAS 40 des immeubles de placement

Une entreprise applique IAS 40 Immeubles de placement pour comptabiliser un actif droit d'utilisation dans la mesure où l'actif sous-jacent répond à la définition d'un immeuble de placement.<sup>45</sup>

Conformément à IAS 40, une entité doit choisir comme méthode comptable soit le modèle de la juste valeur, soit le modèle du coût. Elle doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement, c'est-à-dire qu'elle traite les immeubles de placement dont elle est propriétaire et ceux dont elle est locataire de la même manière. Cependant, dans les deux cas, l'entité applique les exigences d'IAS 40

<sup>45</sup> IAS 40.2, 30, IFRS 16.48, 56

en matière d'informations à fournir, notamment celles concernant la juste valeur des immeubles de placement

Ces nouvelles dispositions sont importantes pour les entreprises de placement immobilier détenant des droits sur des immeubles de placement pris en location, comme c'est fréquemment le cas notamment au Royaume-Uni et à Hong-Kong. Il existe deux grandes modifications :

– Le choix obligatoire : auparavant, une entité pouvait choisir au cas par cas d'inscrire au bilan ou non les immeubles de placement détenus dans le cadre de contrats de location simple. Maintenant, l'ensemble des biens pris à bail figure au bilan et est traité comme des immeubles de placement si les critères de la définition sont remplis.

– Le choix de la base d'évaluation : auparavant, si une entreprise choisissait d'inscrire dans son bilan un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de location simple, elle devait appliquer le modèle de la juste valeur à l'ensemble de ses immeubles de placement. Maintenant, les entités appliquent soit le modèle du coût, soit le modèle de la juste valeur à l'ensemble de leurs immeubles de placement.

Ces nouvelles dispositions peuvent également affecter des entreprises qui ne se considèrent pas comme des entreprises de placement immobilier.

#### **Exemples :**

– une entité qui gère un portefeuille d'immeubles pris à bail à la suite d'une restructuration ou d'un changement d'activité

– un détaillant ou une banque ayant réduit le nombre de ses magasins/succursales au vu de la croissance de son activité sur Internet devra déterminer si chacun des immeubles répond à la définition d'un immeuble de placement. Le cas échéant, l'entité devra effectuer une évaluation à la juste valeur de l'immeuble en vue de son inscription au bilan ou en vue de la fourniture des informations requises en annexe, selon son choix de modèle comptable.

## **Section 4 : Modification du contrat de location**

La modification d'un contrat de location correspond à un changement du périmètre ou de la contrepartie d'un contrat de location qui ne faisait pas partie des termes et conditions initiaux de ce contrat (par exemple, l'ajout ou la suppression du droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents).<sup>46</sup>

### **4.1 Modification côté preneur**

Un preneur comptabilise une modification du contrat de location comme un contrat de location séparé s'il est satisfait aux deux conditions suivantes :

---

<sup>46</sup> IFRS 16.A

- la modification augmente le périmètre du contrat de location en y ajoutant le droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents ; et
- la contrepartie financière du contrat de location augmente d'un montant en rapport avec le prix individuel de l'élargissement du périmètre, plus tout ajustement du prix individuel afin de refléter les conditions du contrat spécifique.

Dans le cas d'une modification d'un contrat de location qui n'est pas un contrat de location séparé, à la date effective de la modification, le preneur comptabilise la modification en réévaluant le passif de loyers à un taux d'actualisation déterminé à cette date et :

- pour les modifications qui réduisent le périmètre du contrat de location, le preneur diminue la valeur comptable de l'actif droit d'utilisation afin de refléter la résiliation partielle ou totale du contrat de location, et comptabilise un profit ou une perte proportionnels à la réduction de périmètre ; et
- pour toutes les autres modifications du contrat de location, le preneur effectue un ajustement correspondant à l'actif droit d'utilisation<sup>47</sup>

#### 4.2.1 Bailleur-Modification d'un contrat de location-financement

Un bailleur comptabilise une modification du contrat de location-financement comme un contrat de location séparé s'il est satisfait aux deux conditions suivantes :

- la modification élargit le périmètre du contrat de location en y ajoutant le droit d'utiliser un ou plusieurs actifs sous-jacents ; et
- la contrepartie financière du contrat de location augmente d'un montant en rapport avec le prix individuel de l'élargissement du périmètre, plus tout ajustement du prix individuel afin de refléter les conditions du contrat spécifique.

Si la modification n'est pas un contrat de location séparé, le bailleur comptabilise la modification d'un contrat de location-financement comme suit :

- dans le cas où le contrat de location aurait été classé en contrat de location simple si la modification avait été effective à la date de signature, le bailleur :
  - comptabilise la modification du contrat de location en nouveau contrat de location à la date effective de la modification ; et
  - évalue la valeur comptable de l'actif sous-jacent à hauteur de l'investissement net dans le contrat initial immédiatement avant la date d'effet de la modification ; dans l'autre cas, le bailleur applique les dispositions d'IFRS 9 en matière de décomptabilisation des passifs financiers.<sup>48</sup>

#### 4.2.2 Bailleur – Modification d'un contrat de location simple

<sup>47</sup> IFRS 16.44–46

<sup>48</sup> IFRS 16.79-80

Un bailleur comptabilise une modification d'un contrat de location simple comme un nouveau contrat de location à la date effective de la modification. Les paiements locatifs perçus par anticipation ou à recevoir liés au contrat de location initial sont traités comme des paiements pour le nouveau contrat de location.<sup>49</sup>

**Conclusion** Les changements apportés à la comptabilisation des autres transactions ont pour but de rendre les transactions plus transparentes et d'éliminer les sources éventuelles de financement hors bilan. Quelles sont les modalités de transition d'IFRS 16 ?

---

<sup>49</sup> IFRS 16.87

# Chapitre 6 : La transition vers la norme

## IFRS 16

**Introduction :** En matière de transition, IFRS 16 donne aux preneurs le choix entre deux applications. L'application de l'une ou de l'autre est optionnelle. Nous verrons dans ce chapitre la date d'entrée en vigueur d'IFRS 16, la définition des contrats de location lors de la transition ainsi que les approches de transition chez le preneur et le bailleur.

### Section 1 : Date d'application

La nouvelle norme est applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019. Une adoption anticipée est permise si IFRS 15 est également adoptée<sup>50</sup>.

La possibilité d'adopter IFRS 16 en même temps qu'IFRS 15 peut sembler attrayante pour certaines entités. Par exemple, les bailleurs proposant des contrats à composantes multiples peuvent préférer ne pas avoir à retraiter le même contrat en 2018 en application des nouvelles normes sur les produits des activités ordinaires et les instruments financiers, puis à nouveau en 2019 conformément à la nouvelle norme sur les contrats de location. D'autres entités peuvent préférer adopter les trois grandes normes ensemble, afin d'éviter les à-coups et préserver le caractère prospectif de l'information financière. Cependant, les entreprises peuvent se heurter aux capacités limitées de leurs fonctions financière et comptable en cette période de changement majeur de leur comptabilité. Pour des raisons pratiques, elles pourront préférer répartir l'effort de mise en œuvre.

### Section 2 : Définition du contrat de location lors de la transition

Lors de la transition à IFRS 16, les entités peuvent choisir :

- d'appliquer la nouvelle définition d'un contrat de location à l'ensemble de leurs contrats ; ou
- d'appliquer une mesure de simplification pratique permettant de conserver les analyses existantes pour savoir si un accord est ou contient un contrat de location.

Une entité qui choisit de tirer profit de la mesure de simplification :

- applique IFRS 16 aux contrats de location précédemment identifiés comme tels selon IAS 17 et IFRIC 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location ;

<sup>50</sup>IFRS 16.C1

- n'applique pas IFRS 16 aux contrats dont il a été précédemment déterminé qu'ils ne contiennent pas de contrat de location au sens d'IAS 17 et d'IFRIC 4 ; et
- applique la définition d'un contrat de location d'IFRS 16 aux contrats conclus après la date de première application de la nouvelle norme pour évaluer s'ils sont ou contiennent des contrats de location.<sup>51</sup>

La date de première application est la date de début de l'exercice au cours duquel une entité applique la norme pour la première fois.<sup>52</sup>

Si une entité choisit de recourir à la mesure de simplification pratique, elle doit l'appliquer à l'ensemble des accords conclus avant la date de première application. Les exigences d'IFRS 16 s'appliquent aux contrats conclus (ou modifiés) à compter de cette date.<sup>53</sup>

La mesure de simplification permettant de conserver les analyses existantes des contrats de location lors de la transition allège considérablement le processus. Sans cette mesure, les entreprises devraient revoir toutes les analyses effectuées précédemment de leurs accords afin de déterminer lesquels contiennent des contrats de location. Cette mesure devrait par conséquent être appréciée. Néanmoins, toutes les entreprises ne l'adopteront cependant pas. Par exemple, une entreprise ayant conclu un contrat d'achat d'énergie classé comme un contrat de location simple selon les normes en vigueur mais qui ne serait pas une location selon IFRS 16 pourrait préférer appliquer la nouvelle définition du contrat de location plutôt que d'inscrire ce contrat à son bilan. Les entreprises qui sont parties à de tels accords apprécieront l'intérêt de la mesure de simplification lors de la transition, en tenant compte des éléments suivants : les économies de coûts liées à l'application de la mesure de simplification ; par rapport à la nécessité d'appliquer le nouveau modèle de comptabilisation des contrats de location à des accords qui n'en relèveraient pas selon la nouvelle définition. Elles considéreront également le nombre, le volume et la durée de ces accords, ainsi que le manque de cohérence dans la comptabilisation des contrats conclus avant et après la date de première application d'IFRS 16.

---

<sup>51</sup> IFRS 16.C3

<sup>52</sup> IFRS 16.C2

<sup>53</sup> IFRS 16.C4

## Section 3 : Les approches de transitions chez le preneur

Un preneur peut :

- Adopter la norme de manière rétrospective ; ou
- appliquer une approche rétrospective modifiée.<sup>54</sup>

Un preneur applique ce choix systématiquement à l'ensemble de ses contrats de location.<sup>55</sup>

### 3.1 La méthode rétrospective totale :

Elle oblige les entités à déterminer la valeur comptable de tous les contrats de location existant à la date d'ouverture de la première période comparative comme si ces contrats de location avaient toujours été comptabilisés suivant IFRS 16. Ce qui peut être impossible pour des entités qui détiennent plusieurs milliers de contrats de location.

La méthode rétrospective totale permet de fournir aux utilisateurs des états financiers d'une meilleure information en accroissant la comparabilité.

L'IASB n'exige pas des preneurs qu'ils appliquent une méthode rétrospective totale en raison des coûts significatifs que cela pourrait entraîner et qui pourraient dépasser les avantages.

#### 3.2 .1 Approche rétrospective modifiée – Évaluation

Si un preneur choisit d'appliquer IFRS 16 par le biais de l'approche rétrospective modifiée, il ne retire pas les informations comparatives. Il comptabilise l'effet cumulé de la première application de la norme comme un ajustement des capitaux propres à la date de première application.<sup>56</sup>

Un preneur peut choisir, contrat par contrat, la méthode d'évaluation de l'actif droit d'utilisation :

- comme si IFRS 16 avait toujours été appliquée (mais en utilisant le taux marginal d'emprunt à la date de première application) ; ou
- à un montant égal à celui du passif de loyers (sous réserve de certains ajustements).<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> IFRS 16.C5

<sup>55</sup> IFRS 16.C6

<sup>56</sup> IFRS 16.C7

<sup>57</sup> IFRS 16.C8

L'approche rétrospective modifiée est la suivante :<sup>58</sup>



- **Actif droit d'utilisation** \* Comme si IFRS 16 avait toujours été appliquée OU Passif de loyers
- **Passif de loyers** Valeur actualisée des paiements restants

- **Actif droit d'utilisation** Valeur comptable de l'actif sous IAS 17
- **Passif de loyers** Valeur comptable du passif sous IAS 17

(\*) Suivant l'approche rétrospective simplifiée, un preneur choisit, pour chaque contrat de location, la manière d'évaluer l'actif droit d'utilisation lors de la transition à IFRS 16.

Un preneur évalue un actif droit d'utilisation qui sera comptabilisé en immeuble de placement suivant la méthode de la juste valeur d'IAS 40 à partir de la date de première application. Il ne doit pas ajuster les contrats de location précédemment comptabilisés en immeubles de placement suivant la méthode de la juste valeur d'IAS 40 lors de la transition.

### 3.2.2 Approche rétrospective modifiée - Mesures de simplification pratiques pour les contrats de location simple

Lors de l'application de l'approche rétrospective modifiée aux contrats de location simple existants, un preneur peut décider, pour chaque contrat, d'utiliser une ou plusieurs des mesures de simplification pratiques suivantes :

- retenir un taux d'actualisation unique pour un portefeuille de contrats de location dont les caractéristiques sont raisonnablement similaires ;
- s'appuyer sur l'évaluation des contrats de location déficitaires suivant IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels immédiatement avant la date de première application afin de ne pas avoir à effectuer de test de dépréciation ;
- comptabiliser les contrats de location dont la durée de location se termine dans les 12 mois suivant la date de première application comme des contrats de courte durée ;
- exclure les coûts directs initiaux de l'évaluation de l'actif droit d'utilisation à la date de première application ;
- utiliser ses connaissances a posteriori, notamment pour déterminer la durée de location si le contrat contient des options de renouvellement ou de résiliation.<sup>59</sup>

<sup>58</sup> IFRS 16.C8–C11

<sup>59</sup> IFRS 16.C10

La première application d'IFRS 16 sera chronophage et coûteuse pour de nombreuses entités. Il leur faudra réunir les principaux éléments de chaque contrat de location, notamment pour ceux actuellement classés en contrats de location simple selon IAS 17.

L'IASB a cherché à diminuer les coûts de transition en mettant en place un train de mesures de simplification pratiques. Certaines concernent le choix de méthode comptable, d'autres sont relatives à des catégories d'actifs sous-jacents et d'autres encore peuvent être appliquées contrat par contrat. Certaines entreprises feront face à une quantité déroutante de combinaisons et variantes. En effet, la plupart trouveront que la transition présente un éventail de possibilités en termes de résultats comptables. Outre le fait d'évaluer les coûts et la comparabilité afin de décider comment effectuer la transition à la nouvelle norme, les entités pourront également souhaiter faire des simulations détaillées afin de voir l'impact sur leur bilan d'ouverture dans chaque situation.<sup>60</sup>

## Section 4: Approche de transition du bailleur:

À l'exception des contrats de sous-location et des transactions de cession-bail un bailleur ne procède à aucun ajustement lors de la transition. Il comptabilise ses contrats de location conformément aux dispositions d'IFRS 16 à compter de la date de première application.<sup>61</sup>

## Section 5 : Effets de la transition sur les contrats de sous- location et de cession bail :

### 5 .1 : Les contrats de sous location

À la date de première application, un bailleur intermédiaire réévalue chaque contrat de sous-location en cours classé en location simple selon IAS 17 afin de déterminer s'il devrait être classé en contrat de location simple ou de location-financement suivant IFRS 16. Cette évaluation s'appuie sur les termes et les conditions restants du contrat principal et du contrat de sous-location.

Les contrats de sous-location classés en contrats de location simple sous IAS 17 mais en contrats de location-financement selon IFRS 16 sont comptabilisés par le bailleur comme de nouveaux contrats de location-financement conclus à la date de première application.<sup>62</sup>

IFRS 16 exige du bailleur intermédiaire de classer un contrat de sous-location en fonction de l'actif droit d'utilisation contenu dans le contrat principal et non de l'actif sous-jacent. Par conséquent, de

---

<sup>60</sup> IFRS 16.BC287

<sup>61</sup> IFRS 16.C14

<sup>62</sup> IFRS 16.C15

nombreux contrats de sous-location classés par un bailleur intermédiaire en contrats de location simple sous IAS 17 seront reclassés en contrats de location- financement sous IFRS 16.

## 5.2 Les contrats de cession bail

Un vendeur-preneur ne réévalue pas les transactions de cession-bail conclues avant la date de première application afin de déterminer si la vente a eu lieu au sens d'IFRS 15.<sup>63</sup>

Pour une transaction de cession-bail comptabilisée comme une vente et un contrat de location-financement conformément à IAS 17, le vendeur-preneur :

- Comptabilise le bail de la même manière que pour les autres contrats de location simple existant à la date de première application ; et
- continue d'amortir le produit de cession sur la durée de la location.

Pour une transaction de cession-bail comptabilisée comme une vente et un contrat de location simple conformément à IAS 17, le vendeur-preneur :

- Comptabilise le bail de la même manière que pour les autres contrats de location simple existant à la date de première application ; et
- ajuste l'actif droit d'utilisation de tout profit ou perte différé lié à des conditions hors marché, comptabilisé dans l'état de la situation financière avant la date de première application.<sup>64</sup>

Les dispositions en matière de transition pour les transactions de cession-bail sont cohérentes avec celles applicables à la transition des contrats de location. Par conséquent, un vendeur-preneur n'est pas dans l'obligation de revoir rétrospectivement la comptabilisation de la composante vente et comptabilise le bail de la même manière que les autres contrats de location existant à la date de première application. Un vendeur-preneur n'applique donc pas le modèle de comptabilisation partielle des produits prévu par IFRS 16 aux transactions de cession-bail conclues avant la date de première application. Cette décision viendra simplifier la transition pour les entités présentant de nombreuses transactions de ce type à la date de première application.

**Conclusion :** Les approches de transition proposées par la nouvelle norme ont pour but d'alléger le processus de transition et de conserver les analyses existantes et de minimiser les coûts pour les entreprises lors du changement. Quels sont les impacts D'IFRS 16 sur les comptes d'entreprises ?

---

<sup>63</sup>IFRS 16.C16

<sup>64</sup>IFRS 16.C18