

Pleins feux sur les IFRS

L'IASB publie un exposé-sondage sur la comptabilisation des contrats de location

Table des matières

- La proposition
- Champ d'application
- Comptabilisation par les preneurs
- Comptabilisation par les bailleurs
- Méthode de la décomptabilisation
- Transactions de cession-bail
- Contrats de sous-location
- Présentation et informations à fournir
- Informations à fournir
- Considérations relatives l'impôt différé
- Transition
- Date d'entrée en vigueur
- Exemples

Participez à la webémission!

Le Bureau mondial des IFRS de Deloitte a tenu une webémission le 8 septembre dernier pour discuter des faits nouveaux importants au sein de l'IASB survenus au troisième trimestre, y compris les propositions sur la comptabilisation des revenus et les contrats de location. Pour plus d'information ou pour vous accéder à l'enregistrement, veuillez cliquer ici.

Pour d'autres renseignements utiles, consulter les sites Web suivants :

www.iasplus.com

www.DeloitteIFRS.ca/fr

En bref

- Les propositions, si elles sont adoptées, auront un effet important sur la comptabilisation des contrats de location, tant pour les preneurs que pour les bailleurs.
- Les preneurs devront comptabiliser des actifs et des passifs pour tous les contrats de location; les contrats de location simple et la « classification des contrats de location » selon le modèle actuel de comptabilisation pour les preneurs selon IAS 17 n'existeront plus.
- Pour les contrats de location actuellement classés comme des contrats de location simple, les charges locatives seront remplacées par une charge d'amortissement et une charge d'intérêt et la charge totale sera comptabilisée au début de la période de location.
- Les estimations des loyers conditionnels, des garanties de valeur résiduelle et des pénalités liées aux options de renouvellement devront être incluses dans le passif de location selon une méthode prenant en compte les résultats prévus.
- Pendant les périodes de renouvellement, les loyers devront être inclus dans le passif de location sur la base de la période de location probable la plus longue possible.
- Il faudra réévaluer les estimations des paiements au titre de la location ainsi que des périodes de renouvellement si des faits ou des circonstances indiquent que les montants présentés pourraient avoir changé de façon significative.
- Les bailleurs devront appliquer un des deux modèles suivants : la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations ou la méthode de la décomptabilisation, selon que le contrôle et la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de la totalité de l'actif sous-jacent sont transférés au preneur.
- Les présentes propositions rendront plus importante l'identification des composantes ne relevant pas du contrat de location.
- Les preneurs et les bailleurs devront fournir plus d'informations.
- Les exigences de transition proposées ne permettront pas de conserver les droits acquis en vertu des contrats de location existants et nécessiteront l'ajustement des périodes comparatives.
- L'adoption de ces propositions pourrait avoir des conséquences importantes en matière d'impôt différé.
- La période de commentaires prend fin le 15 décembre 2010 et la norme définitive devrait être publiée en juin 2011.
- Les preneurs et les bailleurs devraient commencer à évaluer les répercussions que ces propositions pourraient avoir sur leurs états financiers, la future structure des contrats de location, les paramètres de mesure de la performance utilisés, les clauses restrictives, les méthodes comptables et les systèmes d'information.

La proposition

Le 17 août 2010, l'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis ont publié un exposé-sondage conjoint intitulé ED 2010/9 *Leases*. Dans cet exposé-sondage, il est proposé d'éliminer les contrats de location simple et d'introduire de nouveaux modèles comptables pour les preneurs et les bailleurs. Les preneurs ne seraient plus autorisés à traiter les contrats de location comme des transactions de financement « hors bilan », mais devraient comptabiliser un actif et un passif pour tous les contrats de location entrant dans le champ d'application des propositions.

Les Conseils délibèrent sur la comptabilisation des contrats de location depuis 2006, année où le projet a été ajouté au protocole d'entente.

La méthode de comptabilisation actuelle des contrats de location est généralement considérée comme trop dépendante de lignes directrices claires et nettes et de jugements subjectifs, ce qui entraîne une comptabilisation différente de transactions économiques similaires. En mars 2009, les Conseils ont publié un document de travail visant uniquement la méthode de comptabilisation réservée aux preneurs. Ils ont depuis décidé de traiter aussi bien les modèles de comptabilisation pour les preneurs que pour les bailleurs.

Champ d'application

Les contrats spécifiquement identifiés comme ne faisant pas partie du champ d'application de l'exposé-sondage sont les suivants : 1) les contrats de location d'actifs incorporels; 2) les contrats de location liés à l'exploration et à l'utilisation de ressources minérales, pétrolières, gazières et d'autres ressources similaires non renouvelables; 3) les contrats de location d'actifs biologiques et 4) les contrats de location conclus entre la date de commencement du contrat de location¹ et la date de début de la période de location², s'ils répondent à la définition d'un contrat déficitaire selon IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Observation

Dans certaines juridictions, il est commun que les contrats de location de terrains couvrent une très longue période (p. ex. : 999 ans). Le Conseil a délibéré pour savoir si les contrats de location à long terme de terrains devaient être comptabilisés comme des achats ou comme des ventes. Il a décidé que les contrats de location à long terme de terrains ne répondaient pas aux critères d'un achat ou d'une vente (voir ci-après) et qu'ils n'étaient pas différents des autres contrats de location et que, par conséquent, ils entraient dans le champ d'application de l'exposé-sondage.

Immeubles de placement

Si le preneur d'un immeuble de placement choisit d'évaluer l'immeuble à la juste valeur selon IAS 40, Immeubles de placement, il devra évaluer l'actif lié au droit d'utilisation conformément à IAS 40 après la comptabilisation initiale. Les variations du passif lié à l'obligation d'effectuer des paiements au titre de la location après la comptabilisation initiale devront être comptabilisées dans le résultat net conformément à IAS 40. En outre, un bailleur qui loue un immeuble de placement ne devra pas appliquer les propositions s'il choisit d'évaluer l'immeuble à la juste valeur conformément à IAS 40. Pour les bailleurs qui utilisent le modèle à la juste valeur, l'exposé-sondage propose de modifier IAS 40 afin que les revenus tirés de la location d'un immeuble de placement soient comptabilisés de façon linéaire sur la période de location.

Achats ou ventes

Les contrats qui correspondent à l'achat ou à la vente de l'actif sous-jacent seront exclus du champ d'application de l'exposé-sondage et comptabilisés conformément aux IFRS existantes. Un contrat est considéré comme un achat ou une vente si, à la fin du contrat, celui-ci opère le transfert de ce qui suit :

- le contrôle de l'actif sous-jacent; et
- la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à propriété de l'actif sous-jacent dans sa totalité, à une autre entité.

L'exposé-sondage indique qu'un contrat répond normalement à ces deux critères quand, à son échéance, la propriété de l'actif sous-jacent est automatiquement transférée ou quand il inclut une option d'achat à prix de faveur lorsqu'il est raisonnablement certain, au commencement du contrat de location, que le preneur se prévaut de cette option. Cependant, l'entité devra prendre en compte tous les faits et circonstances pertinents et ne pas fonder sa conclusion uniquement sur la façon dont le contrat décrit la transaction. La détermination se fait au commencement du contrat de location et ne fait pas l'objet d'une réévaluation ultérieure.

Observation

Le transfert de propriété de l'actif sous-jacent, en soi, ne sera pas suffisant pour qu'une entité conclue que la transaction doit être considérée comme un achat ou une vente. La quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété doit également être transférée au preneur. Bien que l'exposé-sondage ne donne aucune indication sur la manière de déterminer ce qui constitue la « quasi-totalité », cette terminologie suggère que si un bailleur offre une garantie au preneur, ou des participations dans les bénéfices futurs de la vente de l'actif, la transaction peut être considérée comme un contrat de location plutôt que comme un achat ou une vente (peu importe si les droits inhérents à la propriété ont été transférés).

1 Dans l'exposé-sondage, la date de commencement du contrat de location est définie comme « la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les clauses du contrat de location ».

2 Dans l'exposé-sondage, la date de début de la période de location est définie comme « la date à partir de laquelle le bailleur met l'actif sous-jacent à la disposition du preneur ».

Contrats de location avec option d'achat levée

Une fois qu'un preneur a levé l'option d'achat liée à un contrat de location, ce dernier n'entre plus dans le champ d'application de l'exposé-sondage, car les Conseils ont conclu que la levée mettait fin au contrat de location entraînant l'achat de l'actif. En conséquence, un tel contrat sera comptabilisé comme un achat par le preneur et comme une vente par le bailleur en vertu des IFRS existantes; ceci uniquement lorsque l'option aura été levée. Le prix de levée ne sera pas considéré comme un paiement au titre de la location mais comme une partie du coût d'acquisition de l'actif sous-jacent.

Contrats de location à court terme

Les Conseils offrent aux preneurs et aux bailleurs une dispense pour les contrats de location à court terme (définis dans l'exposé-sondage comme des « contrats de location qui, à la date de début de la période de location, ont une période maximale possible de douze mois, en incluant les options de renouvellement et de prolongation »). Le preneur devra tout de même comptabiliser un actif lié au droit d'utilisation et un passif correspondant, mais pourra choisir, au cas par cas, d'évaluer le passif à la valeur non actualisée des paiements au titre de la location et l'actif lié au droit d'utilisation à la valeur non actualisée des paiements au titre de la location, majorée des coûts directs initiaux³. Le bailleur peut choisir, au cas par cas, de ne pas comptabiliser une créance ou un passif de location, mais de continuer à comptabiliser l'actif sous-jacent et de comptabiliser les paiements de location dans le résultat net sur la période de location.

Contrats contenant des éléments de location et des éléments de service

Si un contrat contient un élément de location et un élément de service, l'exposé-sondage ne s'appliquera généralement pas aux éléments de service « distincts » du contrat. Un élément de service est considéré comme distinct si l'entité ou une autre entité vend un service identique ou similaire séparément ou si l'entité pouvait vendre ledit service séparément parce que le service a une fonction distincte et est assorti d'une marge de profit distincte.

Les preneurs et les bailleurs devront répartir les paiements requis en vertu du contrat entre les différents éléments de service et de location selon les indications des paragraphes 50 à 52 de l'exposé-sondage sur la comptabilisation des revenus, *Produits provenant de contrats avec des clients*. Cependant, un preneur ou un bailleur qui applique la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations traitera le contrat dans son intégralité comme une location s'il ne peut pas répartir les paiements entre les différents éléments de service et de location.

Les preneurs et les bailleurs qui appliquent la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations traiteront le contrat dans son intégralité comme une location si l'élément de service n'est pas distinct. Cependant, les bailleurs qui appliquent la méthode de la décomptabilisation devront répartir, de manière raisonnable, les paiements entre les éléments de service et les éléments de location, même si l'élément de service n'est pas distinct.

La détermination de la question de savoir si un élément de service est distinct se fait au commencement du contrat de location. Si les paiements nécessaires en vertu du contrat changent après le début du contrat, l'entité peut déterminer le montant de la variation attribuable aux éléments de location et de service. Si cette détermination n'est pas possible, elle pourra utiliser une répartition appliquant les mêmes proportions que celles utilisées à la date de début du contrat.

Comptabilisation par les preneurs

Modèle général

Le modèle de comptabilisation par le preneur est fondé sur la méthode axée sur le droit d'utilisation. Au début de la location, le preneur obtient le droit d'utiliser un actif pour une période donnée et doit comptabiliser un actif correspondant au droit et un passif lié à l'obligation de payer des loyers. Le modèle proposé diffère du modèle actuel de comptabilisation des contrats de location selon lequel le preneur doit comptabiliser son droit d'utiliser l'actif loué soit en comptabilisant un actif et un passif (c.-à-d. un contrat de location-financement) ou un contrat non (entièrement) exécuté (c.-à-d. un contrat de location simple) selon les conditions du contrat de location.

Évaluation initiale

Comme il est indiqué ci-dessus, un preneur devra comptabiliser un actif lié au droit d'utilisation et une obligation d'effectuer des paiements pendant la période de location pour tous les contrats de location. Pour les contrats de location autres qu'à court terme, l'obligation d'effectuer des paiements devra initialement être évaluée à la valeur actuelle des paiements, actualisée selon le taux d'emprunt marginal du preneur ou le taux facturé par le bailleur à ce dernier, s'il peut être facilement déterminé. L'actif lié au droit d'utilisation devra initialement être évalué au même montant que l'obligation d'effectuer des paiements au titre de la location, majoré de tous les coûts directs initiaux. Les deux principaux éléments qu'un preneur doit prendre en considération pour l'évaluation initiale de l'actif lié au droit d'utilisation et du passif de location sont : 1) la période de location et 2) les paiements au titre de la location. Ces deux concepts sont décrits de façon plus détaillée ci-après.

L'exposé-sondage ne traite pas de l'effet des incitatifs à la location (à savoir, les paiements versés au preneur par le bailleur pour l'inciter à conclure un contrat de location) sur l'évaluation initiale de l'actif lié au droit d'utilisation et du passif de location.

³ Les coûts directs initiaux sont définis comme « les coûts recouvrables directement attribuables à la négociation et à la conclusion d'un contrat de location, qui n'auraient pas été engagés si la transaction n'avait pas été effectuée ».

Observation

Les propositions pourraient avoir un effet sur les paramètres de mesure de la performance. Une augmentation des actifs et des passifs pourrait entraîner une baisse des ratios d'activité et du rendement du capital investi et une augmentation des ratios d'endettement, ce qui pourrait influencer sur la capacité d'emprunt ou la conformité aux clauses restrictives liées aux emprunts.

Période de location

Dans l'exposé-sondage, la période de location est définie comme la « période probable la plus longue possible ». Une entité devra évaluer la probabilité de chaque période de location possible en tenant compte des options de renouvellement explicites et implicites ou des options d'annulation anticipée incluses dans le contrat ou autorisées par la loi. L'exposé-sondage fournit une liste des facteurs que le preneur devra prendre en considération dans son évaluation de la probabilité de chaque période de location possible, à savoir :

- les facteurs contractuels tels que le niveau des paiements au titre de la location (p. ex. les taux de renouvellement avantageux) et les paiements éventuels (p. ex. les pénalités de rupture de contrat, les garanties de valeur résiduelle et les coûts de remise à neuf);
- les facteurs non contractuels tels que l'existence d'importantes améliorations locatives, les coûts liés aux pertes de production, les frais de relocalisation et les conséquences fiscales;
- les facteurs commerciaux, à savoir si l'actif sous-jacent est essentiel aux activités du preneur ou est spécialisé;
- l'expérience passée ou les intentions futures de l'entité.

Observation

Selon le modèle actuel de comptabilisation des contrats de location, les options de renouvellement doivent être incluses dans la période de location comptable s'il est « raisonnablement certain » qu'elles seront levées. Dans la pratique courante, le qualificatif « raisonnablement certain » est souvent pris à un sens très large. De ce fait, il est probable que la période de location dans le modèle proposé soit plus longue, ou du moins aussi longue, que la période de location comptable en vertu d'IAS 17. En outre, dans leur analyse, les preneurs devront étudier attentivement toutes les options de renouvellement, y compris les renouvellements mensuels aux termes desquels un preneur a le droit de décider unilatéralement de continuer à utiliser l'actif loué sur une base mensuelle, à la fin de la période de location contractuelle.

Exemple

L'exemple qui suit a été adapté de l'exposé-sondage et illustre la façon dont le preneur devra déterminer la période de location en vertu du modèle proposé.

Un preneur signe un contrat de location de dix ans, sans possibilité d'annulation, assorti de deux options de renouvellement de cinq ans. En se fondant sur des facteurs contractuels et non contractuels, l'entité attribue les probabilités suivantes à chacune des périodes de location potentielles :

Probabilité de 40 % pour une période de 10 ans

Probabilité de 30 % pour une période de 15 ans

Probabilité de 30 % pour une période de 20 ans

Analyse

Il y a une probabilité de 30 % que la période de location soit de 20 ans, une probabilité de 60 % qu'elle soit au moins de 15 ans et une probabilité de 100 % qu'elle soit de 10 ans. Par conséquent, la période de location probable la plus longue possible est de 15 ans.

Paiements au titre de la location

D'après les modèles proposés, le preneur devra déterminer les paiements au titre de la location exigibles pendant la période de location en utilisant la méthode prenant en compte les résultats attendus décrite dans l'exposé-sondage comme « la valeur actuelle des flux de trésorerie moyens pondérés selon la probabilité raisonnable d'un certain nombre de résultats attendus ». Les paiements au titre de la location incluent des estimations des loyers conditionnels, des paiements liés aux garanties de valeur résiduelle entre le preneur et le bailleur et des paiements au bailleur pour des pénalités liées aux options de résiliation. Pour déterminer la valeur actuelle des paiements au titre de la location, le preneur devra établir les résultats raisonnablement possibles, évaluer le montant des flux de trésorerie pour chaque résultat et leur date, calculer la valeur actuelle de ces flux de trésorerie et la probabilité des flux de trésorerie pour chaque résultat.

L'exposé-sondage fournit d'autres indications pour les loyers conditionnels qui dépendent d'un indice ou d'un taux. Un preneur devra déterminer les paiements au titre de la location attendus qui dépendent d'un indice ou d'un taux en utilisant les cours du change à terme s'ils sont facilement disponibles. Si les cours du change à terme ne sont pas facilement disponibles, le preneur devra utiliser les cours en vigueur.

Bien que les options d'achat soient considérées comme faisant partie de l'analyse visant à déterminer si un contrat de location représente un achat ou une vente de l'actif sous-jacent (voir la section Champ d'application ci-dessus), selon le modèle proposé, s'il est déterminé qu'un contrat entre dans le champ d'application de la norme de comptabilisation des contrats de location, l'option d'achat ne devra être comptabilisée que lorsqu'elle sera levée (ce qui signifie que le prix de levée ne fait pas partie des paiements de location).

Observation

L'inclusion des loyers conditionnels selon la méthode prenant en compte les résultats prévus représente un changement important par rapport au modèle actuel de comptabilisation des contrats de location, qui exclut généralement les loyers conditionnels des paiements minimaux au titre de la location. Le fait de devoir établir des scénarios et des probabilités en fonction d'informations pouvant différer d'un contrat de location à l'autre, combiné à la nécessité de réévaluer les estimations (voir ci-dessous) peut rendre cette exigence à la fois coûteuse et longue pour de nombreuses entités.

Évaluation et réévaluation ultérieures

Après la date de début de la période de location, le preneur doit évaluer le passif lié aux paiements au titre de la location au coût amorti et comptabiliser la charge d'intérêt en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif. L'exposé-sondage propose deux méthodes pour évaluer l'actif lié au droit d'utilisation : le coût amorti ou la juste valeur conformément au modèle de réévaluation d'IAS 16, *Immobilisations corporelles*. Si le preneur choisit d'évaluer l'actif lié au droit d'utilisation au coût amorti, il devra amortir l'actif de façon systématique sur la période de location ou la durée d'utilité, si elle est plus courte, conformément à IAS 38, *Immobilisations incorporelles*.

Observation

Contrairement au traitement actuel des contrats de location simples, la charge totale liée au contrat de location sera comptabilisée au début du contrat de location en raison de la comptabilisation de la charge d'intérêt selon la méthode du taux d'intérêt effectif. Cependant, comme la charge locative n'est pas comptabilisée dans le nouveau modèle, le BAIIA (bénéfice avant intérêts, impôts et amortissements) sera plus élevé que dans le modèle actuel de comptabilisation des contrats de location simples.

Le preneur peut choisir d'évaluer l'actif lié au droit d'utilisation à la juste valeur s'il réévalue : 1) tous les actifs détenus dans cette catégorie d'immobilisations et 2) tous les actifs liés au droit d'utilisation se rapportant à la catégorie d'immobilisations à laquelle appartient l'actif sous-jacent. Conformément à IAS 38, le preneur devra réévaluer régulièrement l'actif lié au droit d'utilisation et comptabiliser tous les gains et pertes dans l'état du résultat global. L'actif lié au droit d'utilisation devra faire l'objet d'un test de dépréciation à chaque date de présentation de l'information financière conformément à IAS 36.

Selon l'exposé-sondage, le preneur devra réévaluer la valeur comptable du passif « si des faits ou des circonstances indiquent que les montants présentés au titre du passif pourraient avoir changé de façon significative depuis la période de présentation de l'information financière antérieure ». Si un signe indique que la période de location a changé, le passif lié au paiement des loyers devra être ajusté pour prendre en compte le changement de la période de location estimée (avec un ajustement correspondant à l'actif lié au droit d'utilisation). Les changements du montant estimé des loyers conditionnels, des pénalités liées aux options de résiliation et des garanties de valeur résiduelle doivent être comptabilisés dans le résultat net dans la mesure où ces changements se rapportent à la période actuelle ou à des périodes antérieures. Les changements se rapportant à des périodes ultérieures devront être comptabilisés à titre d'ajustement de l'actif lié au droit d'utilisation.

Le preneur ne devra pas changer son taux d'actualisation, sauf si les loyers conditionnels dépendent de taux d'intérêt de référence, auquel cas, il devra réviser son taux d'actualisation pour tenir compte des changements des taux d'intérêt de référence et comptabiliser les changements dans le résultat net.

Observation

L'exigence selon laquelle un preneur doit évaluer régulièrement l'existence de faits et circonstances nouveaux liés aux loyers conditionnels ainsi que les hypothèses de période de location sera particulièrement difficile à suivre pour les entités qui signent de nombreux contrats de location et représentera un changement important par rapport au modèle actuel de comptabilisation des contrats de location. Bien que la comptabilisation des contrats de location s'effectue au cas par cas, les entités détenant un grand portefeuille de contrats de location devront probablement adopter des méthodes comptables efficaces qui non seulement seront conformes aux exigences de l'exposé-sondage, mais qui permettront également l'application pratique de ces exigences (p. ex. les entités devront probablement définir des indicateurs types qui entraîneront le changement des périodes de location comptables pour un type particulier d'actifs loués).

Des changements importants pourraient devoir être apportés aux systèmes pour permettre la détermination et le suivi des hypothèses liées aux périodes de location et aux loyers conditionnels.

La réévaluation des périodes de location estimées et des loyers conditionnels estimés exigée pourrait entraîner l'augmentation de la volatilité du bilan et du résultat global.

Comptabilisation par les bailleurs

L'exposé-sondage propose deux modèles de comptabilisation pour les bailleurs : l'obligation de fournir des prestations et la décomptabilisation. Le modèle à appliquer à un contrat de location particulier dépendra de la question de savoir si le bailleur conserve une partie importante des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent. Un bailleur qui conserve une partie importante des risques ou des avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent devra appliquer la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations; sinon, il devra appliquer la méthode de la décomptabilisation. Le modèle approprié à appliquer sera déterminé au commencement du contrat de location et ne pourra pas être réévalué.

L'exposition à des risques et avantages importants pourra se produire pendant la période prévue du contrat de location (p. ex. en raison de loyers conditionnels importants au cours de la période de location, des options de prolongation ou d'annulation du contrat ou des services importants non distincts fournis dans le cadre du contrat de location courant) ou après la période de location (p. ex. lorsque la période de location n'est pas importante comparativement à la durée d'utilité de l'actif ou si on prévoit un changement important de la valeur de l'actif sous-jacent). Le risque de crédit du preneur n'est pas pris en compte dans l'analyse.

D'une façon générale, les deux modèles ont été conçus pour suivre le modèle de gestion des bailleurs. Un bailleur dont le modèle de gestion génère principalement des rendements provenant de la gestion active des actifs sous-jacents (le risque lié à l'actif est le principal risque) devra appliquer la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations (p. ex. un bailleur qui loue un actif à plusieurs parties pendant la durée de vie de l'actif ou qui vend l'actif à la fin de la période de location). En revanche, les bailleurs dont le modèle de gestion consiste à louer un actif à une seule partie pendant la durée de vie de l'actif, faisant ainsi du risque de crédit le risque principal, devront appliquer la méthode de la décomptabilisation (p. ex. les bailleurs fabricants ou concessionnaires qui utilisent les contrats de location comme un autre moyen de réaliser de la valeur sur des biens qu'autrement ils vendraient). Cependant, il faudra effectuer une analyse soignée qui prendra en compte tous les faits et circonstances pour déterminer quel modèle est le plus approprié.

Observation

Les bailleurs qui comptabilisent actuellement des gains réglés d'avance sur les contrats de location pourraient ne plus être en mesure de le faire avec le modèle proposé. Ils devront tout d'abord déterminer dans quelle mesure le contrat de location les expose aux risques et aux avantages inhérents à la propriété de l'actif sous-jacent pendant et après la période de location. Ils devront faire preuve d'un jugement considérable, car les limites pour la détermination du modèle approprié à utiliser ne sont pas claires.

Méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations

Comptabilisation

Selon la méthode axée sur l'obligation de prestation, le bailleur a une obligation de prestation afin de permettre l'utilisation de l'actif sous-jacent pendant la période de location. En conséquence, au début de la période de location, le bailleur devra comptabiliser un passif égal à la valeur actuelle des paiements au titre de la location attendus en utilisant son taux de facturation. Le bailleur devra comptabiliser un actif pour son droit à recevoir des paiements au titre de la location équivalant à la valeur totale actuelle des paiements au titre de la location, y compris les coûts directs initiaux engagés par le bailleur, déterminée à l'aide du taux prévu dans le contrat. Le bailleur ne devra pas décomptabiliser l'actif sous-jacent.

Évaluation

L'évaluation initiale d'une créance au titre d'un contrat de location à la date de commencement du contrat de location devra se fonder sur la période de location probable la plus longue possible, elle-même déterminée en utilisant la méthode prenant en compte les résultats prévus (comme l'approche utilisée par le preneur). Les loyers conditionnels et les garanties de valeur résiduelle fournies par le preneur sont inclus dans l'évaluation de la créance, par contre, contrairement au modèle de comptabilisation à appliquer par le preneur, ces montants ne seront inclus que s'ils peuvent être « évalués de façon fiable ». Les paiements estimés prévus en relation avec les pénalités liées aux options de renouvellement devront également être inclus dans l'évaluation de la créance. Le bailleur utilisera les taux ou les indices à terme facilement disponibles ou, s'ils ne sont pas disponibles, les taux ou indices en vigueur pour les loyers conditionnels qui dépendent d'un indice ou d'un taux.

Évaluation ultérieure

Les paiements à recevoir au titre de la location seront ensuite évalués au coût amorti au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif. Le passif devra être amorti en fonction du modèle d'utilisation de l'actif sous-jacent par le preneur (p. ex. les heures d'utilisation ou les unités produites) ou de façon linéaire si le modèle d'utilisation ne peut pas être déterminé de façon fiable. Le bailleur devra appliquer IAS 39, *Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation* à chaque période de présentation de l'information financière pour déterminer si sa créance s'est dépréciée.

Réévaluation

Le bailleur devra réévaluer la valeur comptable de la créance au titre du contrat de location si un changement de faits ou de circonstances indique que la valeur présentée au titre de cette créance a considérablement changé. Dans un tel cas, la période de location estimée, les paiements attendus au titre des loyers conditionnels et les garanties de valeur résiduelle pouvant être évalués de façon fiable ainsi que les pénalités liées aux options de renouvellement devront être réévalués. En cas de changement de la période de location, la créance et le passif de location devront être ajustés. Les changements de paiements au titre de la location attendus devront être comptabilisés dans le résultat net dans la mesure où le passif de location associé a été réglé; sinon ils devront être comptabilisés en ajustement de la créance et du passif de location. Le cas échéant, la portion de l'ajustement rendant le passif négatif devra être incluse dans le résultat net.

Le bailleur ne devra pas changer son taux d'actualisation si la période de location change ou que les montants à payer pour les loyers conditionnels varient, sauf si les loyers conditionnels dépendent des taux d'intérêt de référence, auquel cas, le bailleur devra réviser son taux d'actualisation pour tenir compte des changements des taux d'intérêt de référence.

Méthode de la décomptabilisation

Selon la méthode de la décomptabilisation, l'obligation de fournir l'actif au preneur correspond à l'obligation de fournir des prestations et elle est remplie au début du contrat de location. Un bailleur devra comptabiliser un actif correspondant au droit de recevoir des paiements au titre de la location, éliminer une partie de la valeur comptable de l'actif sous-jacent de ses livres et reclasser comme actif résiduel la partie de la valeur comptable de l'actif sous-jacent correspondant aux droits non transférés qu'il détient sur l'actif sous-jacent. En outre, à la date de début de la période de location, le bailleur devra comptabiliser les revenus tirés de la location correspondant à la valeur actuelle des paiements au titre de la location et la charge liée au contrat de location correspondant au coût de la portion de l'actif décomptabilisée. Ces montants devront être classés dans les revenus et le coût des marchandises vendues s'ils sont générés dans le cours des activités ordinaires du bailleur.

Observation

Le montant des gains réglés d'avance sur les contrats de location selon la méthode de la décomptabilisation peut différer de celui du modèle actuel de comptabilisation des contrats de location-financement pour les bailleurs en raison de différences dans les indications relatives aux loyers conditionnels, aux garanties de valeur résiduelle et à d'autres éléments des contrats de location.

Évaluation

La créance au titre du contrat de location devra être évaluée à la date de commencement du contrat de location, à la valeur actuelle des paiements au titre de la location actualisée au moyen du taux facturé par le bailleur au preneur, majorée de tous les coûts directs initiaux engagés par le bailleur. L'évaluation de la période de location, des loyers conditionnels, des garanties de valeur résiduelle et des pénalités liées aux options de renouvellement devra correspondre à celle obtenue selon la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations.

La portion de l'actif sous-jacent décomptabilisée sera calculée à la date de commencement du contrat de location, de la manière suivante :

$$\frac{\text{Juste valeur du droit de recevoir des paiements au titre de la location}}{\text{Juste valeur de l'actif sous-jacent}} \times \text{valeur comptable de l'actif sous-jacent}$$

La partie restante de l'actif sous-jacent qui n'est pas décomptabilisée correspondra à l'actif résiduel.

Évaluation ultérieure

Le bailleur devra évaluer la créance au titre de la location au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif. L'actif résiduel ne fera pas l'objet d'une nouvelle évaluation sauf si la période de location change ou que l'actif se déprécie. Le bailleur devra appliquer IAS 39 à chaque date de présentation de l'information financière pour déterminer si son droit de recevoir des titres au titre de la location s'est déprécié et IAS 36 pour déterminer si l'actif résiduel s'est déprécié.

Réévaluation

Les paiements au titre de la location attendus (incluant la période de location, les loyers conditionnels, les pénalités liées aux options de renouvellement et les garanties de valeur résiduelle) devront être réévalués à chaque période de présentation de l'information financière si de nouveaux faits ou circonstances indiquent un changement important du droit de recevoir des paiements au titre de la location. Si la réévaluation de la période de location entraîne un changement de la valeur de l'actif résiduel, cette valeur devra être répartie entre les droits décomptabilisés et l'actif résiduel, et la valeur comptable de l'actif résiduel sera ajustée en conséquence. Les changements liés aux loyers conditionnels et aux garanties de valeur résiduelle pouvant être évalués de façon fiable et les pénalités liées aux

options de renouvellement devront être comptabilisés dans le résultat net.

Tout comme pour la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations, le bailleur ne devra pas changer son taux d'actualisation si la période de location change ou que les montants à payer pour les loyers conditionnels varient, sauf si les loyers conditionnels dépendent de taux d'intérêt de référence, auquel cas, le bailleur devra réviser son taux d'actualisation pour tenir compte des changements des taux d'intérêt de référence.

Transactions de cession-bail

Une entité peut conclure des contrats visant le transfert d'un actif à une autre partie, puis louer ce même actif. Les contrats regroupés seront considérés comme une « transaction de cession-bail » s'ils sont « conclus au même moment ou presque au même moment, négociés comme un tout avec un objectif commercial unique ou exécutés simultanément ou consécutivement ». Selon l'exposé-sondage, si la transaction répond aux critères pour être considérée comme une transaction de cession-bail et qu'elle répond aux conditions d'une vente (c.-à-d. que le contrôle de l'actif sous-jacent a été transféré avec la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à sa propriété), le cédant devra comptabiliser la transaction comme une vente conformément aux autres IFRS applicables et l'actif lié au droit d'utilisation et l'obligation d'effectuer des paiements au titre de la location conformément aux directives proposées pour les preneurs. De même, le cessionnaire devra comptabiliser la transaction comme un achat conformément aux autres IFRS applicables et le contrat de location conformément à la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations.

L'exposé-sondage énumère des conditions qui interdiraient normalement la comptabilisation d'un achat et d'une vente. Si la transaction n'est pas une vente ou un achat, le cédant devra comptabiliser le contrat comme un financement, le montant reçu étant comptabilisé à titre de passif financier et le cessionnaire devra comptabiliser le montant payé comme une créance conformément aux IFRS applicables.

Si la contrepartie de l'achat ou de la vente et les paiements au titre de la location ne sont pas à la juste valeur, le cédant doit ajuster : 1) l'actif lié au droit d'utilisation pour prendre en compte les taux actuels du marché et 2) le gain ou la perte découlant de toute différence entre la valeur actuelle des paiements au titre de la location calculée selon les conditions spécifiées dans le contrat de location et la valeur actuelle des paiements au titre de la location calculée en fonction des taux actuels du marché. Le cessionnaire doit ajuster la valeur comptable de l'actif sous-jacent et le passif de location qu'il comptabilise selon la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations afin de prendre en compte les taux actuels du marché pour les paiements au titre de la location du contrat de location en question.

Observation

Les règles de cession-bail proposées sont significativement différentes de celles actuellement contenues dans IAS 17. Selon l'exposé-sondage, une entité qui vend un actif et le loue par la suite doit examiner attentivement son implication continue à l'égard de l'actif sous-jacent avant de comptabiliser une vente. L'exposé-sondage énumère de nombreuses conditions pouvant empêcher la comptabilisation d'une cession-bail qui ne sont pas prises en compte dans les pratiques actuelles.

Contrats de sous-location

Une entité peut louer un actif d'un bailleur, puis le louer ensuite à une autre partie (ces contrats sont souvent appelés contrats de sous-location). La même entité est alors aussi bien un preneur qui loue un actif d'un bailleur principal et un bailleur intermédiaire qui sous-loue le même actif sous-jacent à un sous-preneur. Selon l'exposé-sondage, un bailleur intermédiaire devra comptabiliser les actifs et passifs découlant du contrat de location principal selon le modèle de comptabilisation pour les preneurs et comptabilisera les actifs et les passifs découlant de la sous-location selon le modèle de comptabilisation pour les bailleurs. Cette procédure pourrait entraîner une évaluation différente du contrat de location principal et du contrat de sous-location étant donné qu'il existerait un seuil de fiabilité pour évaluer les paiements au titre de la location pour les bailleurs et non pour les preneurs.

Présentation et informations à fournir

Preneurs

Le preneur doit présenter ses actifs liés au droit d'utilisation dans les immobilisations corporelles ou les immeubles de placement, mais séparément des autres actifs qu'il détient et ne loue pas. Les passifs liés à l'obligation d'effectuer des paiements au titre de la location devront être présentés séparément des autres passifs financiers. La charge d'intérêt et l'amortissement devront être présentés séparément des autres charges d'amortissement et d'intérêt, soit dans le résultat soit dans les notes. Les paiements en espèces devront être classés comme une activité de financement séparée dans l'état des flux de trésorerie.

Observation

Les paiements au titre de la location devront être traités comme des sorties de fonds de financement dans l'état des flux de trésorerie. Les paiements au titre de contrats de location simple sont actuellement traités comme des flux de trésorerie opérationnels. Ainsi, pour un contrat de location actuellement classé comme un contrat de location simple, les flux de trésorerie opérationnels évalués selon les directives de l'exposé-sondage seront plus élevés que ceux calculés selon le modèle actuel.

Bailleur – Méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations

Le bailleur devra présenter les valeurs brutes de l'actif sous-jacent, de la créance et du passif liés au contrat de location dans le bilan, qui au total constituent l'actif net ou le passif net lié au contrat de location. Dans un contrat de sous-location, le bailleur intermédiaire devra présenter le passif lié à l'obligation de faire des paiements au titre du contrat de location principal séparément des actifs et des passifs découlant du contrat de sous-location et devra présenter les valeurs brutes de l'actif lié au droit d'utilisation, de la créance au titre de la sous-location et du passif de location dans le bilan, qui au total constituent l'actif net ou le passif net lié au contrat de location. Le bailleur devra présenter séparément dans le résultat net les revenus d'intérêts tirés de la créance au titre de la location, les revenus tirés de la location et découlant du règlement de l'obligation de fournir des prestations et la charge d'amortissement. Les entrées de trésorerie devront être présentées séparément des autres flux de trésorerie liés à l'activité, si la méthode directe est utilisée, alors que les variations de la créance au titre de la location devront être présentées séparément des autres créances liées à l'activité, si la méthode indirecte est utilisée.

Bailleurs – Méthode de la décomptabilisation

Le bailleur devra présenter la créance au titre de la location séparément des autres actifs financiers. L'actif résiduel devra être présenté séparément dans les immobilisations corporelles. Les créances au titre de la location et les actifs résiduels découlant de contrats de sous-location devront être différenciés des autres créances au titre des locations et des autres actifs résiduels. La valeur présentée séparément dans le résultat net peut être brute ou nette, selon le modèle de gestion du bailleur. Si le modèle de gestion du bailleur consiste à utiliser des contrats de location comme sources de financement, alors ce dernier devra présenter la valeur nette des revenus et des charges. Cependant, les fabricants et les concessionnaires qui utilisent la location comme un autre moyen de vendre leurs produits qu'ils vendraient autrement, devront présenter la valeur brute des revenus et des charges dans les revenus et le coût des marchandises vendues. De plus, le bailleur devra présenter les revenus d'intérêts découlant de ces actifs loués séparément des autres revenus d'intérêt.

Le bailleur devra présenter les flux de trésorerie provenant des paiements au titre de la location différemment selon qu'il applique la méthode directe ou indirecte de présentation des flux de trésorerie. Les entrées de trésorerie devront être présentées séparément des autres flux de trésorerie liés à l'activité si la méthode directe est utilisée, alors que les variations de la créance au titre de la location devront être présentées séparément des autres créances liées à l'activité si la méthode indirecte est utilisée.

Informations à fournir

L'exposé-sondage augmente de façon significative la quantité d'information à fournir relativement aux contrats de location. Une entité devra fournir des informations quantitatives et qualitatives qui « identifient et expliquent les montants comptabilisés dans les états financiers relativement aux contrats de location » et « décrire la façon dont les contrats de location peuvent influencer sur le montant, la date et l'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'entité ». Les informations à fournir devront être décomposées à un certain niveau afin que les informations fournies soient utiles aux utilisateurs des états financiers.

Les informations à fournir incluront, entre autres, des descriptions des modalités des loyers conditionnels, des options de renouvellement et des garanties de valeur résiduelle ainsi que des informations sur les changements d'hypothèses et de jugements relatifs aux options, aux loyers conditionnels, aux garanties de valeur résiduelle et aux taux d'actualisation. L'exposé-sondage exigera également que les preneurs et les bailleurs fournissent un rapprochement entre les soldes d'ouverture et de clôture des actifs et des passifs liés aux contrats de location. .

Considérations relatives l'impôt différé

L'adoption de ces propositions pourrait avoir des conséquences importantes en matière d'impôt différé pour les preneurs. Les preneurs devront examiner attentivement le droit fiscal de leur juridiction spécifique ainsi que tout changement fait par l'administration fiscale en réponse aux présentes propositions. Par exemple, le droit fiscal pourrait être modifié pour traiter les contrats de location à des fins fiscales conformément aux propositions (dans le cas où le droit fiscal suit la comptabilité); le droit fiscal pourrait également être modifié pour offrir une autre méthode, ou ne pas être modifié du tout. La comptabilisation initiale de la base fiscale et de la valeur comptable de l'actif et du passif liés au droit d'utilisation peuvent générer une différence temporelle. IAS 12 exige en général la comptabilisation de l'impôt différé lié à toutes les différences temporelles. Cependant, il existe une exception à cette exigence pour les différences temporelles découlant de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif (en dehors d'un regroupement d'entreprises) qui, au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (la perte imposable) (appelé « exemption à la comptabilisation initiale »). Un preneur qui conclut qu'il existe une différence temporelle devra vérifier si l'exemption à la comptabilisation initiale s'applique. Étant donné que les propositions concernent tous les contrats de location en cours à la date d'entrée en vigueur, les entités devront faire attention à l'impôt différé pouvant découler de l'application initiale de la norme définitive.

Transition

Tous les contrats de location en cours à la date d'application initiale seront assujettis à la nouvelle norme de comptabilisation des contrats de location. L'exposé-sondage exige que le preneur et le bailleur appliquent les dispositions de la nouvelle norme en adoptant une approche rétrospective simplifiée à compter du début de la première période

comparative présentée dans les premiers états financiers pour lesquels l'entité applique la norme définitive. Le preneur devra comptabiliser un passif « évalué à la valeur actuelle des paiements au titre de la location restants, actualisée selon le taux d'emprunt marginal du preneur à la date de l'application initiale » et un actif lié au droit d'utilisation correspondant actualisé en fonction de toute perte de valeur applicable. L'actif lié au droit d'utilisation sera ajusté pour prendre en compte les paiements au titre de la location payés d'avance ou cumulés. Aucun ajustement ne sera nécessaire pour les contrats de location classés comme des contrats de location-financement selon IAS 17 qui ne sont pas assortis d'options, de loyers conditionnels, de pénalités liées aux options de renouvellement ou de garanties de valeur résiduelle. Les contrats de location à court terme devront être comptabilisés selon les exigences de l'exposé-sondage précédemment décrites.

Pour les contrats de location traités selon la méthode axée sur l'obligation de fournir des prestations, le bailleur devra comptabiliser un droit de recevoir des paiements au titre de la location « évalués à la valeur actuelle des paiements au titre de la location restants, actualisée selon le taux facturé dans le contrat de location déterminé à la date du commencement du contrat de location », en tenant compte de toute perte de valeur et il devra également comptabiliser un passif de location correspondant. Le bailleur devra également réintégrer tous les actifs sous-jacents précédemment décomptabilisés au coût non amorti, déterminé comme si l'actif n'avait jamais été décomptabilisé, ni n'avait subi de perte de valeur.

Pour les contrats de location traités selon la méthode de la décomptabilisation, le bailleur devra comptabiliser un droit de recevoir des paiements au titre de la location « évalués à la valeur actuelle des paiements au titre de la location restants, actualisée selon le taux facturé dans le contrat de location déterminé à la date du commencement du contrat de location », en tenant compte de toute perte de valeur subie. Le bailleur devra également comptabiliser un actif résiduel évalué à la juste valeur à la date de l'application initiale.

Observation

Les exigences de transition proposées ne permettront pas de conserver les droits acquis en vertu des contrats de location existants. Même si la nouvelle norme sur les contrats de location ne devrait pas entrer en vigueur avant le 1^{er} janvier 2013, les bailleurs et les preneurs qui concluent des contrats de location à long terme devront prendre en compte l'effet potentiel des règles proposées sur les contrats de location existants et la façon dont ces règles pourraient changer la structure des futurs contrats de location. De plus, la date d'entrée en vigueur ne correspond pas nécessairement au moment où les entités devront être prêtes pour adopter les nouvelles règles étant donné que selon les exigences de transition, les nouvelles règles devront être appliquées au début de la première période comparative présentée dans les états financiers. Par conséquent, il est important pour les entités de commencer à penser dès aujourd'hui à l'effet que pourrait avoir la présente proposition sur leurs états financiers, et d'étudier la nécessité d'apporter des changements à la structure des contrats de location, aux mesures de la performance, aux clauses restrictives et aux systèmes. Les principales parties prenantes devront être informées de ces propositions.

Date d'entrée en vigueur

La période de commentaires prend fin le 15 décembre 2010 et la norme définitive devrait être publiée en juin 2011. L'exposé-sondage ne précise pas une date d'entrée en vigueur. Les Conseils projettent de réfléchir à une date d'entrée en vigueur après avoir étudié les commentaires reçus lors de l'exposé-sondage ainsi que toutes les informations sur tous les projets conjoints qui doivent être finalisés dans l'année qui vient.

Exemples

Les exemples qui suivent ont pour but d'illustrer l'application des présentes propositions en utilisant des modèles de faits très simples. Les calculs qui suivent peuvent être considérablement plus complexes selon les faits et les circonstances.

Exemple de comptabilisation par un preneur

Une entité conclut un accord portant sur la location d'un point de vente au détail dans un immeuble de bureaux. Il s'agit d'un contrat de location non résiliable portant sur une période de dix ans, lequel contrat est assorti de deux options de renouvellement pour une période de cinq ans chacune. L'accord prévoit des paiements au titre de la location de 2 millions d'unités monétaires (UM) par année, auxquels s'ajoute un montant au titre des loyers conditionnels qui correspond à 2 % des revenus bruts par année. Le taux marginal d'endettement de l'entité est de 8 %. L'accord n'inclut pas d'option d'achat ni de garantie de valeur résiduelle.

Durée du contrat de location

Dans le cadre de l'évaluation de l'actif correspondant à un droit d'utilisation, la première étape consiste à déterminer la durée du contrat de location. L'entité a calculé les probabilités en se fondant sur des facteurs contractuels, sur l'existence d'améliorations locatives et sur l'historique des renouvellements. La durée du contrat de location sélectionnée est de 15 ans, car il s'agit de la période de location la plus longue possible qui est plus probable qu'improbable (illustrée comme suit) :

	Deux périodes de renouvellement de 5 ans chacune	Une période de renouvellement de 5 ans	Aucun renouvellement
Durée du contrat de location	20 ans	15 ans	10 ans
Probabilité	45 %	35 %	20 %
Probabilité cumulative	45 %	80 %	100 %

L'étape suivante consiste à estimer les paiements prévus au titre de la location sur une période de 15 ans, soit la durée prévue. Les scénarios ci-après sont établis à partir des prévisions et des projections de revenus de l'entité selon divers résultats possibles au cours des 15 prochaines années.

Loyers conditionnels prévus

	Résultat 1 revenus constants	Résultat 2 croissance des revenus 5 % / année	Résultat 3 croissance des revenus 8 % / année	Résultat 4 baisse des revenus 2 % / année	Total
Ventes sur une période de 15 ans – en présumant 10 M d'UM la première année	150 000 000	215 785 636	271 521 139	130 715 449	
Total des loyers conditionnels	3 000 000	4 315 713	4 315 713	2 614 309	
Valeur actuelle	1 711 896	2 297 568	2 777 778	1 534 344	
Probabilité	40 %	25 %	25 %	10 %	
	684 758	574 391	694 444	153 434	2 107 027

Le tableau ci-après indique le total de l'actif lié au droit d'utilisation et du passif lié au contrat de location qui serait comptabilisé à la date de commencement du contrat de location. Le montant est établi d'après la durée du contrat de location et les loyers conditionnels (calculés ci-dessus) ainsi que les paiements annuels au titre de la location.

Actif lié au droit d'utilisation/obligation

Loyers conditionnels	2 107 027
Paiements annuels au titre de la location (VA de 2 M UM/année pour 15 ans)	17 118 957
Total de l'actif lié au droit d'utilisation/de l'obligation	19 225 984

À la date de commencement du contrat de location, l'entité comptabiliserait un actif lié au droit d'utilisation et un passif lié au contrat de location de 19,2 millions d'unités monétaires.

Écriture de journal à la fin de l'année 1

À la fin de l'année 1, les revenus réels s'établissent à 11 000 000 UM (soit 1 000 000 UM de plus que l'estimation par le preneur des revenus de la première année). Si l'entité verse le paiement au titre de la location le 31 décembre, elle comptabiliserait l'entrée suivante (compte non tenu des effets intermédiaires) :

	Dt	Ct
Passif lié au contrat de location (méthode du taux d'intérêt effectif)	661 921	
Intérêts débiteurs (méthode du taux d'intérêt effectif)	1 538 079	
Dotations aux amortissements (méthode linéaire)	1 281 732	
Charge supplémentaire ¹ (1 000 000 UM * 2 %)	20 000	
Trésorerie		2 220 000
Actif lié au droit d'utilisation		1 281 732

¹ L'exposé-sondage ne précise pas si la charge supplémentaire associée à l'ajustement des loyers conditionnels pour la période considérée serait classée en tant qu'intérêts débiteurs supplémentaires ou que dotations aux amortissements supplémentaires.

Comme les revenus réels ont été plus élevés que ceux initialement estimés initialement, l'entité comptabiliserait directement en résultat net le paiement supplémentaire au titre des loyers conditionnels en lien avec la période considérée. Il lui faudrait également revoir ses estimations des revenus futurs. Si les estimations des revenus futurs et des loyers conditionnels futurs sont ajustées, l'actif correspondant au droit d'utilisation et le passif lié au contrat de location seraient ajustés.

Le tableau ci-après compare l'incidence sur le résultat, durant la première année de ce contrat de location, selon que l'entité utilise 1) la méthode fondée sur le droit d'utilisation proposée ou 2) la méthode actuelle de comptabilisation des contrats de location simple. Selon l'approche proposée, la charge est imputée dès le départ; par conséquent, la charge comptabilisée au cours des premières années du contrat de location serait supérieure à celle qui serait comptabilisée selon le mode actuel de comptabilisation des contrats de location simple.

Comparaison du compte de résultat : Année 1

	Norme comptable proposée	Norme comptable actuelle
Dotations aux amortissements	1 281 732	
Intérêts débiteurs	1 538 079	
Loyers conditionnels ¹	20 000	220 000
Paiement de loyer – charge		2 000 000
Total	<u>2 839 811</u>	<u>2 220 000</u>

¹ L'exposé-sondage ne précise pas si la charge supplémentaire associée à l'ajustement du loyer conditionnel pour la période considérée serait classée en tant qu'intérêts débiteurs supplémentaires ou à titre de dotations aux amortissements supplémentaires.

Exemple de comptabilisation par le bailleur

L'exemple ci-après vise à comparer l'incidence sur le résultat selon que l'entité applique la méthode axée sur l'obligation de prestation ou les indications actuelles relatives aux contrats de location simple. L'exemple présente également les écritures comptables selon 1) la méthode axée sur l'obligation de prestation, 2) l'approche de la décomptabilisation et 3) les indications actuelles relatives aux contrats de location simple. L'exemple ne sert pas à démontrer comment le bailleur doit choisir entre l'approche de la décomptabilisation et l'approche de l'obligation de prestation.

Un fabricant de matériel offre à ses clients une option associée au contrat de location. Le contrat d'une durée de cinq ans ne peut pas être résilié et ne comporte pas d'options de renouvellement ni de garantie de valeur résiduelle. Le paiement de loyer annuel est de 7 800 UM. Le prix habituel du matériel est de 35 000 UM et son coût s'établit à 25 000 UM. La valeur estimative à la fin de la période de location se chiffre à 5 667 UM. Le taux d'actualisation que le bailleur exige du preneur est de 8 %.

La comparaison de l'incidence annuelle sur le résultat du bailleur selon qu'il utilise l'approche de l'obligation de prestation ou les indications actuelles relatives aux contrats de location simple s'établit comme suit :

Incidence sur le résultat pour le bailleur

	Méthode axée sur l'obligation de prestation	Comptabilisation actuelle des contrats de location simple
Établissement du contrat de location	–	–
Année 1	4 853	3 933
Année 2	4 429	3 933
Année 3	3 970	3 933
Année 4	3 474	3 933
Année 5	2 939	3 933
Total	<u>19 665</u>	<u>19 665</u>

Le tableau ci-dessous présente les écritures comptables selon les approches suivantes : 1) approche de la décomptabilisation; 2) approche de l'obligation de prestation et 3) indications actuelles relatives aux contrats de location simple.

	Décomptabilisation	Obligation de prestation	Comptabilisation actuelle des contrats de location simple
Écriture de journal à la date de commencement du contrat de location :			
Créance au titre du contrat de location	31 143 ¹	31 143	
Coût des ventes	22 245 ²		
Actif sous-jacent	(22 245)		
Revenus	(31 143)		
Passif lié au contrat de location		(31 143)	
Incidence sur les soldes de comptes (débit/crédit)			
<i>Année 1</i>			
Trésorerie	7 800	7 800	7 800
Passif lié au contrat de location		6 229 ³	
Dotation aux amortissements		3 867 ⁴	3 867
Amortissement cumulé		(3 867)	(3 867)
Revenus d'intérêts	(2 491) ⁵	(2 491)	
Créance au titre du contrat de location	(5 309)	(5 309)	
Amortissement du passif lié au contrat de location		(6 229)	
Revenus liés au contrat de location			(7 800)
<i>Année 2</i>			
Trésorerie	7 800	7 800	7 800
Passif lié au contrat de location		6 229	
Dotation aux amortissements		3 867	3 867
Amortissement cumulé		(3 867)	(3 867)
Revenus d'intérêts	(2 067)	(2 067)	
Créance au titre du contrat de location	(5 733)	(5 733)	
Amortissement du passif lié au contrat de location		(6 229)	
Revenus liés au contrat de location			(7 800)
<i>Année 3</i>			
Trésorerie	7 800	7 800	7 800
Passif lié au contrat de location		6 229	
Dotation aux amortissements		3 867	3 867
Amortissement cumulé		(3 867)	(3 867)
Revenus d'intérêts	(1 608)	(1 608)	
Créance au titre du contrat de location	(6 192)	(6 192)	
Amortissement du passif lié au contrat de location		(6 229)	
Revenus liés au contrat de location			(7 800)

	Décomptabilisation	Obligation de obligation	Comptabilisation actuelle des contrats de location simple
<i>Année 4</i>			
Trésorerie	7 800	7 800	7 800
Passif lié au contrat de location		6 229	
Dotations aux amortissements		3 867	3 867
Amortissement cumulé		(3 867)	(3 867)
Revenus d'intérêts	(1 113)	(1 113)	
Créance au titre du contrat de location	(6 687)	(6 687)	
Amortissement du passif lié au contrat de location		(6 229)	
Revenus liés au contrat de location			(7 800)
<i>Année 5</i>			
Trésorerie	7 800	7 800	7 800
Passif lié au contrat de location		6 229	
Dotations aux amortissements		3 867	3 867
Amortissement cumulé		(3 867)	(3 867)
Revenus d'intérêts	(578)	(578)	
Créance au titre du contrat de location	(7 222)	(7 222)	
Amortissement du passif lié au contrat de location		(6 229)	
Revenus liés au contrat de location			(7 800)

- 1 La créance au titre du contrat de location correspond à la VA des paiements annuels au titre de la location (7 800 UM) actualisée au taux de 8 %.
- 2 Le coût des ventes est égal à l'actif décomptabilisé, qui résulte de la répartition de la valeur comptable évaluée à la juste valeur des créances/prix de vente habituel x le coût) (31 143 UM/35 000 UM X 25 000 UM).
- 3 Le passif lié au contrat de location est amorti selon la méthode linéaire sur cinq ans (31 143 UM/5 = 6 229 UM).
- 4 L'actif sous-jacent est amorti de telle manière qu'à la fin de la période de cinq ans la valeur soit cohérente avec la valeur résiduelle à la fin de la période de location. Il est à noter que ce montant ne sera pas nécessairement égal à la valeur résiduelle calculée selon l'approche de la décomptabilisation.
- 5 Les revenus d'intérêts sont calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif au taux de 8 %.

Personnes-ressources

Bureau mondial des IFRS

Leader mondial IFRS – Clients et marchés

Joel Osnoos
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Leader mondial IFRS – Questions techniques

Veronica Poole
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Leader mondial IFRS – Communications

Randall Sogoloff
ifrsglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centres d'excellence des IFRS

Amérique

États-Unis

Robert Uhl

iasplusamericas@deloitte.com

Canada

Robert Lefrançois

iasplus@deloitte.ca

Argentine

Fermin del Valle

iasplus-LATCO@deloitte.com

Asie-Pacifique

Chine

Stephen Taylor

iasplus@deloitte.com.hk

Australie

Bruce Porter

iasplus@deloitte.com.au

Japon

Shinya Iwasaki

iasplus-tokyo@tohmatu.co.jp

Europe-Afrique

Belgique

Laurent Boxus

BEIFRSBelgium@deloitte.com

Danemark

Jan Peter Larsen

dk_iasplus@deloitte.dk

Allemagne

Andreas Barckow

iasplus@deloitte.de

Afrique du Sud

Graeme Berry

iasplus@deloitte.co.za

Royaume-Uni

Elizabeth Chrispin

iasplus@deloitte.co.uk

Espagne

Cleber Custodio

iasplus@deloitte.es

Russie

Michael Raikhman

iasplus@deloitte.ru

France

Laurence Rivat

iasplus@deloitte.fr

Pays-Bas

Ralph ter Hoeven

iasplus@deloitte.nl

La marque Deloitte désigne une ou plusieurs entités de Deloitte Touche Tohmatsu, une Verein (association) suisse, ainsi que son réseau de cabinets membres dont chacun constitue une entité juridique distincte et indépendante. Pour obtenir une description détaillée de la structure juridique de Deloitte Touche Tohmatsu et de ses cabinets membres, voir www.deloitte.com/about.

Profil mondial de Deloitte

Deloitte offre des services dans les domaines de la certification, de la fiscalité, de la consultation et des conseils financiers à de nombreuses entreprises du secteur privé et public. Grâce à son réseau mondial de cabinets membres dans plus de 140 pays, Deloitte offre des compétences de renommée mondiale et un savoir-faire poussé à l'échelle locale en vue d'aider ses clients à réussir dans toutes les régions où ils exercent leurs activités. Les professionnels de Deloitte, dont le nombre est estimé à 169 000, s'engagent à devenir la norme en matière d'excellence.

Les renseignements contenus dans la présente publication sont d'ordre général. Deloitte Touche Tohmatsu, ses cabinets membres et leurs sociétés affiliées ne fournissent aucun conseil ou service dans les domaines de la comptabilité, des affaires, des finances, du placement, du droit, de la fiscalité ni aucun autre conseil ou service professionnel au moyen de la présente publication. Ce document ne remplace pas les services ou conseils professionnels et ne devrait pas être utilisé pour prendre des décisions ou mettre en œuvre des mesures susceptibles d'avoir une incidence sur vos finances ou votre entreprise. Avant de prendre des décisions ou des mesures qui peuvent avoir une incidence sur votre entreprise ou sur vos finances, vous devriez consulter un conseiller professionnel reconnu.

Ni Deloitte Touche Tohmatsu, ni aucun de ses cabinets membres ou leurs sociétés affiliées respectives, ne pourront être tenus responsables à l'égard de toute perte que pourrait subir une personne qui se fie à cette publication.

© 2010 Deloitte Touche Tohmatsu

Conçu et produit par The Creative Studio à Deloitte, Londres.