



Bulletin d'information IFRS N° 27

Janvier – Juin 2016

Nous avons le plaisir de vous communiquer un nouveau numéro de notre Bulletin d'information IFRS. Cette publication périodique a l'ambition de vous informer de manière concise des développements les plus récents concernant le référentiel IFRS et de leurs implications en Europe et en Belgique.

Nous espérons que vous en apprécierez la lecture et attendons [vos commentaires et suggestions éventuels](#).

Aperçu

Plus d'une décennie après l'initiation du projet, l'IASB a finalisé en janvier 2016 la nouvelle norme IFRS 16 sur les contrats de location, remplaçant ainsi la norme IAS 17 et les interprétations associées. Entrant en vigueur sur l'exercice 2019 moyennant son adoption au niveau européen, la nouvelle norme impose de constater systématiquement dans le bilan du preneur les droits et engagements résultant de l'ensemble des contrats de location, sauf exceptions pour les locations de courte durée (moins d'un an) ou portant sur des actifs non significatifs. D'application rétrospective par principe, la norme IFRS 16 va produire des effets qui vont bien au-delà des aspects comptables. On pense notamment aux indicateurs de performance tels que l'EBITDA et aux conséquences sur les systèmes d'intéressement aux résultats (bonus), au respect des covenants bancaires suite notamment à l'augmentation du niveau des dettes, aux systèmes d'information afin de collecter et traiter la quantité de données nécessaires, aux décisions achat/location,...

L'IASB a également finalisé au cours du premier semestre 2016 plusieurs amendements dont la portée est bien plus limitée.

IASB

13/01/2016 : Publication de la nouvelle norme sur les contrats de location (IFRS 16)

L'IASB a publié la nouvelle norme IFRS 16 – *Contrats de location* qui remplace IAS 17 – *Contrats de location*, IFRIC 4 – *Déterminer si un accord contient un contrat de location*, SIC 15 – *Avantages dans les contrats de location simple* et SIC 27 – *Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location*.

La norme est l'aboutissement d'un projet de convergence mis sur pied par l'IASB et le FASB, le normalisateur américain, qui vise à répondre aux préoccupations soulevées par les utilisateurs des états financiers concernant :

- La faible comparabilité des états financiers en raison de la comptabilisation radicalement différente appliquée aux contrats de location simple et aux contrats de location-financement, et
- Les informations limitées qui sont fournies sur les contrats de location simple et sur l'exposition des entités aux risques émanant de ces contrats.

Champ d'application

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

- Les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de ressources non renouvelables ;
- Les contrats de concession de services ;
- Pour les bailleurs, les licences de propriété intellectuelle ; et

- Pour les preneurs, les contrats de location liés aux actifs biologiques ainsi que les droits détenus dans le cadre d'accords de licence entrant dans le champ d'application de la norme IAS 38 – *Immobilisations incorporelles*. Les preneurs ont également l'option d'appliquer IFRS 16 aux contrats de location portant sur d'autres immobilisations incorporelles.

Par ailleurs, sous un régime d'exception, un preneur peut choisir de comptabiliser en charges les paiements locatifs selon la méthode linéaire sur toute la durée du contrat de location (ce qui correspond au traitement des locations simples sous la norme IAS 17) ou selon une autre méthode systématique pour les deux types de contrats de location suivants :

- Les contrats ayant une durée de 12 mois ou moins – et qui ne contiennent aucune option d'achat – ce choix est fait pour toute la catégorie d'actifs sous-jacents ;
- Les contrats pour lesquels l'actif sous-jacent a une faible valeur à neuf (comme les ordinateurs personnels ou du matériel de bureau de petite envergure) – ce choix est fait contrat par contrat.

Définition d'un contrat de location

La norme vise à distinguer un contrat de location d'un contrat de service selon que le client soit ou non capable de contrôler l'actif loué.

Un contrat est, ou contient, un contrat de location s'il confère au client le droit de contrôler l'utilisation de l'actif identifié pour une certaine période en échange d'une contrepartie. On considère que le contrôle existe si le client a :

- Le droit d'obtenir la quasi-totalité des avantages économiques tirés de l'utilisation d'un actif identifié ; et
- Le droit de décider de l'utilisation de cet actif.

Comptabilisation des contrats de location par les preneurs

Au début de la période de location, un preneur comptabilise un actif au titre du droit d'utilisation et une dette de location. La date de début de la période de location est définie par la norme comme la date à laquelle un bailleur met l'actif sous-jacent à la disposition d'un preneur.

La dette de location est évaluée à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n'ont pas encore été versés. La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.

L'actif au titre du droit d'utilisation est évalué au coût, comprenant :

- Le montant initial de la dette de location ;
- Le cas échéant, les paiements de loyers versés à la date de début de la période de location ou avant cette date ;
- Le cas échéant, les coûts directs initiaux engagés par le preneur ; et

- Le cas échéant, une estimation des coûts que le preneur devra engager pour le démantèlement et l'enlèvement de l'actif sous-jacent ainsi que la restauration du site ou pour la remise de l'actif sous-jacent dans l'état exigé par les termes et conditions du contrat de location.

Ultérieurement, le preneur doit évaluer l'actif au titre du droit d'utilisation en appliquant le modèle du coût, à moins qu'il n'applique le modèle de la juste valeur conformément à la norme IAS 40 – *Immeubles de placement* ou le modèle de réévaluation conformément à la norme IAS 16 – *Immobilisations corporelles*.

Le preneur évalue la dette de location de la manière suivante :

- Augmenter la valeur comptable pour refléter les intérêts sur la dette de location ;
- Réduire la valeur comptable pour refléter les paiements de loyers effectués ;
- Réévaluer la valeur comptable pour refléter toute nouvelle appréciation de la dette de location ou toute modification du contrat de location.

Un preneur est tenu de réévaluer la dette de location dans les circonstances suivantes :

- Variation du montant attendu à payer par le preneur au titre d'une garantie de valeur résiduelle ;
- Modification des paiements de loyers futurs visant à refléter une variation d'un indice ou d'un taux utilisé pour fixer ces paiements ;
- Réévaluation de la durée du contrat de location résultant d'un changement de la période non résiliable du contrat ;
- Variation dans l'évaluation de l'exercice d'une option d'achat de l'actif sous-jacent.

Comptabilisation des contrats de location par les bailleurs

La norme conserve la quasi-totalité des exigences concernant la comptabilisation par le bailleur contenues dans la norme IAS 17 – *Contrats de location*.

Ainsi, la norme exige du bailleur qu'il classe un contrat de location soit comme un contrat de location simple, soit comme un contrat de location-financement.

Date d'entrée en vigueur et transition

La nouvelle norme doit être appliquée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 et son application anticipée est permise pour les entités qui appliquent la norme IFRS 15 à la date de première application de la norme IFRS 16 ou préalablement à celle-ci.

En ce qui concerne les périodes comparatives, les entités peuvent choisir entre l'application rétrospective (assortie de certaines mesures de simplification) ou une méthode modifiée d'application de la nouvelle norme.

19/01/2016 : Amendements à la norme IAS 12 liés aux actifs d'impôts différés

Le 19 janvier 2016, l'IASB a publié des amendements à la norme IAS 12 – *Impôts sur le résultat*. L'IASB a observé un manque d'uniformité dans les pratiques liées à la comptabilisation d'un actif d'impôts différés sur un instrument de dette évalué à la juste valeur. Selon l'IASB, ce manque d'uniformité découle principalement de l'incertitude entourant l'application de certains principes de la norme. Afin de répondre à ces incertitudes, l'IASB a modifié la norme IAS 12 afin de clarifier les éléments suivants :

- Des pertes non réalisées sur un instrument de dette évalué à la juste valeur et évalué au coût à des fins fiscales donnent lieu à une différence temporelle déductible, indépendamment du fait que le détenteur de l'instrument s'attende à recouvrer la valeur comptable de l'instrument par sa vente ou son utilisation.
- La valeur comptable d'un actif ne limite pas l'estimation des bénéfices imposables futurs probables.
- L'estimation des bénéfices imposables futurs exclut les déductions d'impôts résultant de la reprise des différences temporelles déductibles.
- Une entité détermine un actif d'impôts différés collectivement avec d'autres actifs d'impôts différés. Si la législation fiscale limite l'utilisation des pertes fiscales, une entité doit apprécier un actif d'impôts différés collectivement avec d'autres actifs d'impôts différés du même type.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2017. Une application anticipée est autorisée.

29/01/2016 : Amendements à la norme IAS 7 dans le cadre du projet sur les informations à fournir

Le 29 janvier 2016, l'IASB a publié des amendements à la norme IAS 7 – *Tableau des flux de trésorerie*. Ces amendements visent à clarifier la norme afin d'améliorer les informations qui sont fournies aux utilisateurs des états financiers concernant les activités de financement d'une entité.

Les amendements comprennent les modifications suivantes de la norme IAS 7 :

- Informations additionnelles qui permettent aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les changements des dettes découlant des activités de financement. Afin d'atteindre cet objectif, l'IASB impose la présentation des informations suivantes concernant les variations de dettes provenant des activités de financement :
 - Variations dans les flux de trésorerie découlant d'activités de financement ;
 - Variations liées à l'obtention ou à la perte du contrôle de filiales ou d'autres entreprises ;
 - Effet des variations de taux de change ;
 - Variations des justes valeurs ; et
 - Autres variations.

L'un des moyens de satisfaire à ces nouvelles obligations d'information consiste à effectuer un rapprochement entre les soldes d'ouverture et les soldes de clôture dans l'état de la situation financière à l'égard des passifs découlant d'activités de financement.

- Les variations dans les passifs découlant d'activités de financement doivent être présentées séparément des variations dans les autres actifs et passifs. Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2017. Une application anticipée est autorisée. Néanmoins, les informations comparatives ne sont pas requises.

12/04/2016 : Clarifications de la norme IFRS 15

Le 12 avril 2016, l'IASB a publié des amendements visant à clarifier la norme IFRS 15 – *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*.

Ces amendements apportent les modifications suivantes :

- Identification des obligations de prestation
Les entités doivent identifier les obligations de prestation sur base des biens ou services distincts promis. Afin de clarifier le concept « distinct », l'IASB a précisé que l'objectif de l'évaluation de la promesse de fournir des biens ou des services à un client est de déterminer si la nature de la promesse prévue au contrat est de fournir chacun de ces biens ou services séparément ou plutôt de transférer un élément combiné ou un groupe d'éléments pour lequel les biens ou services promis constituent des *inputs*.
- Distinction entre une entité agissant pour son propre compte (« principal ») ou une entité agissant comme mandataire (« agent »)
La norme exige de procéder à une évaluation afin de déterminer si une entité agit pour son propre compte ou comme mandataire en déterminant si celle-ci a le contrôle du bien ou du service promis avant de le fournir au client. Afin de clarifier comment cette évaluation doit être réalisée, l'IASB a modifié le guide d'application sur cette question afin de d'insister sur le fait que :
 - Une entité doit déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire pour chaque bien ou service spécifié promis au client et qu'il se peut que l'entité agisse pour son propre compte pour certains biens ou services spécifiés, et comme mandataire pour d'autres ;
 - Les indicateurs sur l'appréciation du contrôle ne sont pas conclusifs ; et
 - Les indicateurs fournis peuvent être plus ou moins pertinents pour l'appréciation du contrôle selon la nature du bien ou du service spécifié et les modalités du contrat, et qu'il se peut que certains indicateurs constituent des éléments probants plus ou moins convaincants selon le contrat.
- Licences
Si une entité octroie à un client une licence qui est distincte des autres biens ou services promis, l'entité doit déterminer si la licence est octroyée à un moment précis ou sur une certaine période. Cette détermination dépendra du fait que le contrat impose à l'entité de mener des activités qui affectent significativement la propriété intellectuelle sur laquelle le client possède des droits. Afin de clarifier les circonstances dans lesquelles les activités de l'entité peuvent avoir une incidence significative sur la propriété intellectuelle, l'IASB modifie le guide d'application pour y apporter les précisions suivantes :
 - Ces activités sont susceptibles de changer significativement la forme ou la fonctionnalité de la propriété intellectuelle ; ou

- La capacité du client d'obtenir des avantages de la propriété intellectuelle provient en majeure partie de ces activités, ou en dépend.

L'IASB modifie également le guide d'application concernant l'application des limitations liées aux redevances (*royalty constraint*).

De plus, l'IASB propose deux allègements pour simplifier la transition vers la nouvelle norme :

- Une entité qui choisit l'application rétrospective complète n'a pas à appliquer la norme IFRS 15 de façon rétrospective aux contrats achevés au cours de la première période présentée ;
- Une entité peut utiliser les connaissances a posteriori dans un contrat qui a été modifié avant le début de la première période.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018 (soit la date d'entrée en vigueur de la norme IFRS 15). Une application anticipée est autorisée.

20/06/2016 : Amendements à la norme IFRS 2

Le 20 juin 2016, l'IASB a publié des amendements à la norme IFRS 2 – *Paiement fondé sur des actions*, qui précisent comment comptabiliser certaines transactions dont le paiement est fondé sur des actions.

Les amendements visent les sujets suivants :

- Comptabilisation de transactions dont le paiement est fondé sur des actions réglées en trésorerie et qui comportent une condition de performance
Jusqu'à présent, la norme restait muette sur la façon dont les conditions d'acquisition des droits affectent la juste valeur des passifs liés à des paiements fondés sur des actions réglés en trésorerie. L'IASB précise désormais que la comptabilisation en cas de règlement en trésorerie doit suivre la même approche que celle utilisée pour les règlements en capitaux propres.
- Classification de transactions dont le paiement est fondé sur des actions qui comportent des caractéristiques de règlement net
L'IASB a intégré une exception dans la norme de sorte qu'un paiement fondé sur des actions pour lequel l'entité règle l'accord sur une base nette soit classé comme étant réglé en instruments de capitaux propres dans son entièreté si le paiement fondé sur des actions avait été classé comme étant réglé en instruments de capitaux propres s'il n'avait pas comporté la caractéristique de règlement net.
- Comptabilisation des modifications de transactions dont le paiement est fondé sur des actions d'un règlement en trésorerie vers un règlement en capitaux propres
Au moment d'une modification des termes et conditions d'un paiement fondé sur des actions faisant passer une transaction réglée en trésorerie vers une transaction réglée en instruments de capitaux propres, le passif d'origine comptabilisé à l'égard du paiement réglé en trésorerie est décomptabilisé et le paiement fondé sur des actions réglé en instruments de capitaux propres est comptabilisé à la juste valeur à la date de la modification pour autant que les services aient été rendus jusqu'à la date de modification. Tout écart entre la valeur comptable du passif à la date de la modification et le montant

comptabilisé en capitaux propres à la même date est immédiatement comptabilisé en résultat.

Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2018. Une application anticipée est autorisée.

28/06/2016 : Amendements proposés aux normes IFRS 3 et IFRS 11

Le 28 juin 2016, l'IASB a publié un exposé-sondage (ED/2016/1) proposant de modifier la norme IFRS 3 – *Regroupements d'entreprises* et la norme IFRS 11 – *Partenariats*. L'exposé-sondage vise à clarifier la définition d'une entreprise et la comptabilisation des intérêts détenus antérieurement.

Les amendements proposés visent les sujets suivants :

- Définition d'une entreprise
Une entreprise (*business*) consiste en des entrées (*inputs*) et des processus appliqués à ces entrées qui ont la capacité de contribuer à la création de sorties (*outputs*), sachant qu'une entreprise n'inclut pas nécessairement toutes les entrées ou tous les processus que le vendeur utilisait pour l'exploitation de cette entreprise et qu'une entreprise ne doit pas nécessairement avoir des sorties. Cependant, s'il n'y a pas de sorties, l'ensemble est une entreprise uniquement s'il comprend de la main-d'œuvre organisée avec les compétences, connaissance et expérience nécessaires permettant d'accomplir un processus substantiel acquis qui est déterminant dans la capacité de développer ou de transformer une autre entrée en sortie.
Si la quasi-totalité de la juste valeur des actifs bruts acquis est concentrée dans un même actif identifiable ou dans un groupe d'actifs identifiables semblables, l'ensemble des activités et des actifs ne répond pas à la définition d'une entreprise.
- Comptabilisation des intérêts détenus auparavant
L'obtention du contrôle dans une entreprise commune (*joint operation*) qui répond à la définition d'une entreprise représente un événement économique important nécessitant une réévaluation à la juste valeur des intérêts détenus antérieurement dans les actifs et passifs de l'entreprise commune à la date d'obtention du contrôle.
L'obtention d'un contrôle conjoint dans une entreprise commune qui répond à la définition d'une entreprise n'est pas un événement économique important nécessitant une réévaluation des intérêts détenus antérieurement dans les actifs et passifs de l'entreprise commune à la date d'obtention du contrôle conjoint.

Les commentaires sont attendus pour le 31 octobre 2016.

IFRS Interpretations Committee

Questions non portées à l'agenda de l'IFRS Interpretations Committee

Lorsque l'IFRS Interpretations Committee (« IC ») décide de ne pas porter à son agenda une question pour laquelle une interprétation est demandée, une explication est donnée dans l'IFRIC Update (voir www.ifrs.org pour plus d'informations). Bien que ces explications soient fournies uniquement à titre informatif, elles contiennent parfois des informations utiles à une meilleure compréhension des normes et interprétations.









Lors de ses réunions en 2016, l'IC a décidé de ne pas porter les questions suivantes à son agenda :

- IFRS 5 – Questions liées aux dispositions concernant le champ d'application, l'évaluation, la présentation et les informations à fournir selon la norme
- IFRS 5 – Reprise d'une perte de valeur liée à un goodwill comptabilisé pour un groupe destiné à être cédé
- IFRS 5 – Perte de valeur sur un groupe destiné à être cédé
- IFRS 9 – Transition dans le contexte de la comptabilité de couverture
- IFRS 9 – Déterminer l'efficacité de couverture pour la couverture d'un investissement net
- IFRS 9 – Décomptabilisation d'actifs financiers modifiés
- IFRS 11 – Réévaluation des intérêts détenus auparavant – Transactions de perte de contrôle
- IAS 20 – Comptabilisation de montants reçus remboursables
- IAS 32 / IAS 37 – Classification du passif pour une carte prépayée dans les états financiers de l'émetteur
- IAS 36 – Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie

Pour plus d'informations, nous vous référons vers la [présentation des IFRS Interpretations Committee agenda discussions](#) disponible sur [IAS Plus](#).

Europe

Normes et interprétations non (encore) adoptées

	Avis EFRAG	Vote ARC	Adoption finale
Normes			
IFRS 9 – <i>Instruments financiers et amendements liés</i>			Vote attendu au quatrième trimestre 2016
IFRS 14 – <i>Comptes de report réglementaires</i>	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée
IFRS 15 – <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>			Vote attendu au troisième trimestre 2016
IFRS 16 – <i>Contrats de location</i>	Vote attendu au deuxième semestre 2016	Vote attendu en 2017	Vote attendu en 2017
Amendements			
Amendements à IFRS 10, IFRS 12 et IAS 28 – <i>Entités d'investissement : Application de l'exemption de consolidation</i>			Vote attendu au troisième trimestre 2016
Amendements à IFRS 10 et IAS 28 – <i>Vente ou contribution d'actifs entre un investisseur et son entreprise associée ou coentreprise</i>	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée
Amendements à IAS 12 – <i>Comptabilisation des actifs d'impôts différés pour des pertes non réalisées</i>		Vote attendu au troisième trimestre 2016	Vote attendu au quatrième trimestre 2016
Amendements à IAS 7 – <i>Initiative concernant les informations à fournir</i>		Vote attendu au troisième trimestre 2016	Vote attendu au quatrième trimestre 2016
Clarifications à IFRS 15 – <i>Produits des activités ordinaires tirés de contrats avec des clients</i>	Vote attendu au troisième trimestre 2016	Vote attendu au quatrième trimestre 2016	Vote attendu au premier trimestre 2017
Amendements à IFRS 2 – <i>Classification et évaluation des transactions de paiements fondés sur des actions</i>	Vote attendu au quatrième trimestre 2016	Vote attendu au premier trimestre 2017	Vote attendu au deuxième trimestre 2017

Deloitte Brussels IFRS Centre of Excellence



General

Thomas Carlier

Partner
Tel. 02 800 20 37
tcarlier@deloitte.com

Stefaan Cloet

Director
Tel. 02 800 20 39
stcloet@deloitte.com

Bérengère Ronse

Director
Tel. 02 800 21 58
bronse@deloitte.com

Fouad Elouch

Senior Manager
Tel. 02 800 20 66
felouch@deloitte.com

Tom Van Havermaet

Senior Manager
Tel. 02 800 24 72
tvanhavermaet@deloitte.com

Financial instruments

Carl Verhofstede

Director
Tel. 03 800 88 48
cverhofstede@deloitte.com

Pierre-Hugues Bonnefoy

Partner
Tel. 02 800 20 35
pbonnefoy@deloitte.com

Employee benefits

Geert De Ridder

Director
Tel. 02 600 68 14
gederidder@deloitte.com

Insurance contracts

Dirk Vlamincx

Partner
Tel. 02 800 21 46
dvlaminckx@deloitte.com

Valuation services

Cédric Popa

Partner
Tel. 02 600 62 05
cepopa@deloitte.com

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax and legal, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 225,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2016. For information, contact Deloitte Belgium.

To no longer receive emails about this topic please send a return email to the sender with the word "Unsubscribe" in the subject line.