



IFRS[®]
Accounting

Juin 2025

Appel à informations

Norme IFRS[®] de comptabilité

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 16 *Contrats de location*

Date limite de réception des commentaires : le 15 octobre 2025

International Accounting Standards Board

Appel à informations

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 16 *Contrats de location*

Date limite de réception des commentaires : le 15 octobre 2025

Request for Information *Post-implementation Review of IFRS 16 Leases* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by **15 October 2025** and should be submitted by email to commentletters@ifrs.org or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the Foundation expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© 2025 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or by visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The French translation of the Request for Information *Post-implementation Review of IFRS 16 Leases* hasn't been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®', 'SIC®', 'ISSB™' and 'SASB®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Attribution to CPA Canada

The IFRS Foundation acknowledges that the Request for Information *Post-implementation Review of IFRS 16 Leases* has been translated from English into French by the Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) as part of CPA Canada's ongoing commitment to the accounting profession.

Appel à informations

Suivi après mise en œuvre d'IFRS 16 *Contrats de location*

Date limite de réception des commentaires : le 15 octobre 2025

Le présent appel à informations *Suivi après mise en œuvre d'IFRS 16 Contrats de location* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les commentaires doivent être transmis d'ici le **15 octobre 2025** par courrier électronique, à commentletters@ifrs.org, ou en ligne, à <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à www.ifrs.org, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Veuillez consulter notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou extracontractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

© 2025 IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse permissions@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès de l'IFRS Foundation. S'adresser à customerservices@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La traduction française de l'appel à informations *Suivi après mise en œuvre des dispositions d'IFRS 16 Contrats de location* n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



L'IFRS Foundation est titulaire de marques de commerce qu'elle a déposées dans le monde entier, dont « IAS® », « IASB® », le logo « IASB® », « IFRIC® », « IFRS® », le logo « IFRS® », « IFRS for SMEs® », le logo « IFRS for SMEs® », le logo « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « NIIF® », « SIC® », ISSB™ et « SASB® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de commerce de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

Contribution de CPA Canada

L'IFRS Foundation souligne que l'appel à informations *Suivi après mise en œuvre des dispositions d'IFRS 16 Contrats de location* est traduit de l'anglais vers le français par Comptables professionnels agréés du Canada (CPA Canada) dans le cadre de son engagement continu à l'égard de la profession comptable.

SOMMAIRE

	à partir de la page
INTRODUCTION	7
APPEL À COMMENTAIRES	10
APPEL À INFORMATIONS	13
1. Appréciation d'IFRS 16 dans son ensemble	13
2. Utilité des informations résultant de l'exercice du jugement par les preneurs	18
3. Utilité des informations relatives aux flux de trésorerie liés aux contrats de location des preneurs	22
4. Coûts récurrents, pour les preneurs, liés à l'application des dispositions relatives à l'évaluation	25
5. Améliorations potentielles à apporter aux dispositions transitoires futures	29
6. Autres questions liées à l'évaluation des effets d'IFRS 16	31

Introduction

L'International Accounting Standards Board (IASB) entreprend un suivi après mise en œuvre d'IFRS 16 *Contrats de location*.

En juillet 2006, l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont entrepris un projet conjoint en vue d'améliorer la présentation de l'information financière sur les contrats de location.

En janvier 2016, l'IASB a publié la norme IFRS 16. En février 2016, le FASB a publié l'Accounting Standards Update 2016-02, *Leases*, qui a modifié l'Accounting Standards Codification® du FASB et donné lieu à la création de l'Accounting Standards Update Topic 842, *Leases* (Topic 842).

IFRS 16 établit des principes concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des contrats de location, ainsi que les informations à fournir à leur sujet.

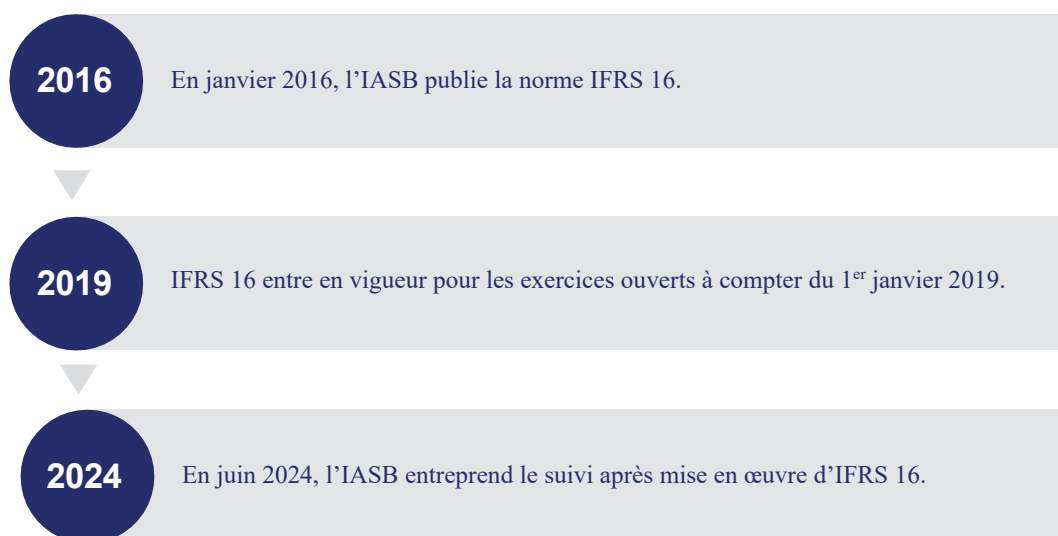
IFRS 16 a pour objectif que les preneurs et les bailleurs fournissent des informations pertinentes qui donnent une image fidèle des contrats de location.

L'IASB s'attendait à ce qu'IFRS 16 **améliore la qualité de l'information financière** en accroissant la transparence quant au levier financier et au capital investi du preneur.

L'IASB s'attendait à ce qu'IFRS 16 **améliore la comparabilité** entre les entités qui louent des biens et celles qui empruntent pour acheter des biens, tout en reflétant les différences économiques entre les opérations relatives à ces contrats.

IFRS 16 a remplacé 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 *Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location*.

Calendrier



En quoi consiste un suivi après mise en œuvre ?

L'IASB fait un suivi de la mise en œuvre de chaque nouvelle Norme IFRS de comptabilité ou modification importante d'une norme¹. Le suivi après mise en œuvre vise à **évaluer si les nouvelles dispositions, lorsqu'elles sont appliquées telles qu'elles ont été élaborées, ont l'incidence voulue sur les utilisateurs d'états financiers (les utilisateurs), les préparateurs, les auditeurs et les autorités de réglementation**. Cette évaluation se fonde sur l'analyse des effets des avantages probables et des coûts initiaux et récurrents découlant des nouvelles dispositions, que publie l'IASB lorsqu'il rend celles-ci publiques².

Dans le cadre du suivi après mise en œuvre, l'IASB tient compte des questions importantes ou litigieuses soulevées lors de l'élaboration des nouvelles dispositions, ainsi que de l'évolution du marché depuis la publication de ces dispositions. Il examine également si l'application des nouvelles dispositions a des conséquences non voulues et qu'il n'avait pas entrevues au moment de leur élaboration.

Le suivi après mise en œuvre comprend une évaluation visant à déterminer si, dans l'ensemble, les nouvelles dispositions ont l'effet escompté, c'est-à-dire que les avantages pour les utilisateurs des informations découlant de l'application des nouvelles dispositions ne sont *pas beaucoup moins* importants que prévu, et que les coûts liés à l'application et

¹ Voir la [procédure officielle](#) de l'IFRS Foundation. Une description détaillée de la procédure de suivi après mise en œuvre est également accessible sur son [site Web](#).

² L'[analyse des effets](#) décrit les coûts et avantages probables d'IFRS 16 *Contrats de location*. Les coûts et les avantages sont désignés collectivement par le terme « effets ».

au respect des dispositions, ainsi qu'à l'audit des informations qui en découlent ne sont *pas beaucoup plus* élevés que prévu.

Lorsque l'IASB publie une nouvelle norme ou apporte une modification importante à une norme, il en soutient la mise en œuvre de concert avec l'IFRS Interpretations Committee (le Comité). Par exemple, ils mettent en place un groupe de soutien à la mise en œuvre chargé d'étudier les questions relatives à la mise en œuvre, ou publient des ressources visant à favoriser une application uniforme ou des décisions concernant le programme de travail en réponse aux questions d'application³. Dans le cadre de ce soutien, l'IASB peut décider qu'il doit modifier les nouvelles dispositions⁴. Le Comité encourage les parties prenantes à lui transmettre, au sujet de l'application des nouvelles dispositions, toute question qui satisfait aux critères de prise en considération, et ce, *à tout moment*⁵. Cette procédure demeure le meilleur moyen d'obtenir une réponse aux questions d'application. Le suivi après mise en œuvre peut aussi permettre de déterminer des questions d'application.

Comment l'IASB établit-il l'ordre de priorité des questions soulevées dans le cadre d'un suivi après mise en œuvre ?

L'IASB détermine s'il doit prendre des mesures concernant les questions relevées pendant le suivi après mise en œuvre et établit un ordre de priorité selon la mesure dans laquelle les renseignements recueillis au cours du suivi indiquent ce qui suit :

- (a) les **conséquences de la question sont importantes** (par exemple, la question a trait au grand foisonnement des pratiques, qui a une incidence significative sur la capacité des utilisateurs à analyser les tendances et à comparer les entités) ;
- (b) l'**incidence de la question est généralisée** (par exemple, la question a une incidence sur des opérations qui surviennent fréquemment dans divers secteurs d'activité et divers pays) ;
- (c) la **question en est une d'information financière que l'IASB ou le Comité peut traiter** (c'est-à-dire qu'il est probable qu'une solution viable existe) ;
- (d) les **avantages de toute mesure qui serait prise seraient susceptibles d'excéder les coûts** (compte tenu de l'ampleur des perturbations des pratiques actuelles et des coûts

³ Pour consulter les ressources visant à favoriser l'application uniforme d'IFRS 16, y compris les décisions concernant le programme de travail, consultez la [page Web](#) à cet effet.

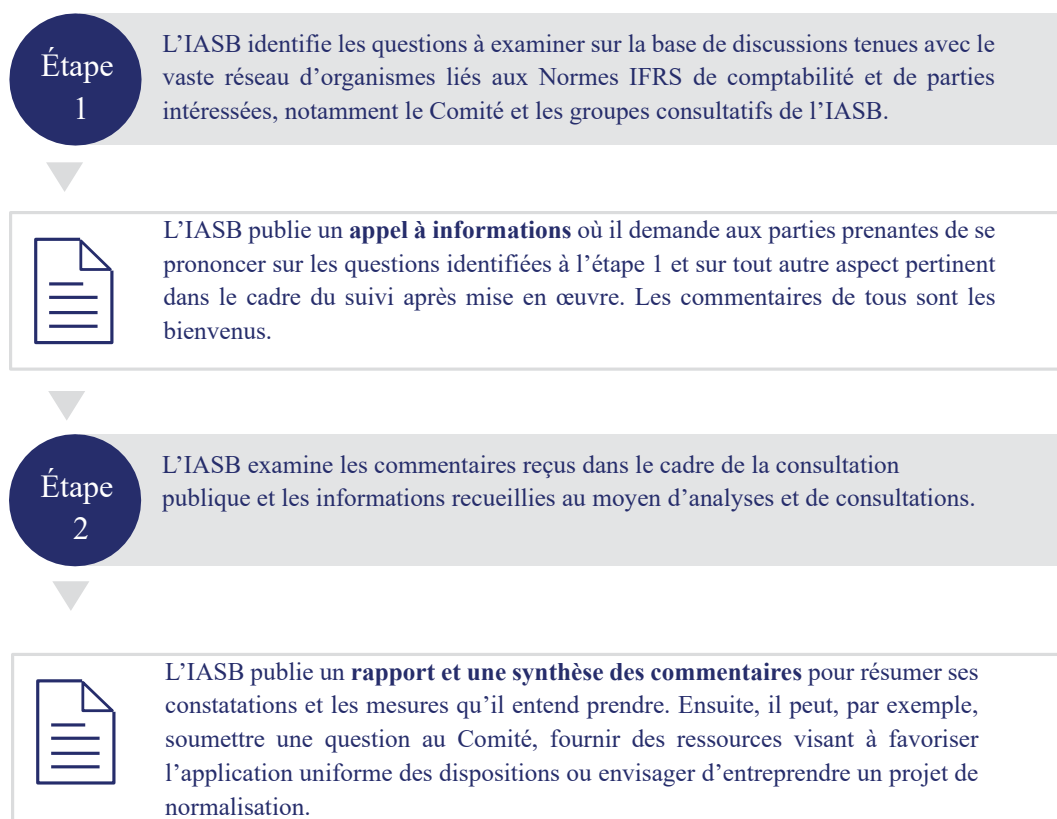
⁴ L'IASB a apporté des modifications à IFRS 16 dans les publications suivantes : *Allègements de loyer liés à la COVID-19* (mai 2020), *Réforme des taux d'intérêt de référence, phase 2* (août 2020), *Allègements de loyer liés à la COVID-19 au-delà du 30 juin 2021* (mars 2021) et *Obligation locative découlant d'une cession-bail* (septembre 2022).

⁵ Voir les paragraphes 5.13 à 5.19 de la [procédure officielle](#).

d'exploitation qui découleraient du changement, au vu de l'importance de la question pour les utilisateurs).

L'IASB peut, par exemple, entreprendre un projet de normalisation, soumettre une question au Comité ou élaborer des ressources visant à favoriser une application uniforme. Il peut aussi déterminer qu'aucune mesure ne doit être prise. Un suivi après mise en œuvre ne constitue pas un projet de normalisation et n'entraîne pas automatiquement des modifications de la norme.

Quelles sont les étapes d'un suivi après mise en œuvre ?



Appel à commentaires

Sommaire des questions

Les questions du présent appel à informations sont réparties en six sections :

- (a) La **section 1** vise à obtenir des parties prenantes des informations sur leur expérience en ce qui concerne IFRS 16 ainsi que leurs observations générales sur la norme ;

- (b) Les **sections 2 à 4** visent à obtenir des informations sur les éléments d'IFRS 16 que l'IASB a identifiés comme étant à examiner en profondeur dans le cadre du suivi après mise en œuvre — elles ne couvrent pas tous les aspects de la norme ;
- (c) La **section 5** vise à recueillir des suggestions d'améliorations à apporter aux dispositions transitoires futures ;
- (d) La **section 6** concerne d'autres aspects pertinents pour le suivi après mise en œuvre qui n'ont pas été pris en compte dans les sections 1 à 5, notamment les liens entre les dispositions d'IFRS 16 et celles d'autres Normes IFRS de comptabilité.

Les commentaires reçus en réponse aux questions enrichiront les réflexions de l'IASB sur ces sujets (voir la section « En quoi consiste un suivi après mise en œuvre ? » à la page 5).

Répondre aux questions : quelques indications

Vous n'avez pas à répondre à toutes les questions. Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent le ou les paragraphes des Normes IFRS de comptabilité auxquels ils se rapportent ;
- (c) expliquent toute différence importante entre les effets réels et les effets probables escomptés d'IFRS 16 ;
- (d) expliquent si ces différences importantes résultent de l'évolution du marché depuis la publication de la norme ou si vous disposez de nouveaux éléments indiquant que l'équilibre entre les coûts liés à l'application des dispositions et les avantages de cette application a changé ;
- (e) sont étayés par des éléments probants qui aideront l'IASB à identifier les questions d'une importance telle qu'elles donnent à penser que les nouvelles dispositions n'ont pas l'effet escompté, parce que les conséquences de la question sont importantes et que l'incidence de la question est généralisée (voir page 6) ;
- (f) décrivent les solutions que vous proposez et les incidences qu'elles pourraient avoir sur l'évaluation des avantages et des coûts — à titre d'exemple, si une solution aurait une incidence sur des dispositions d'IFRS 16 qui sont, pour l'essentiel, en convergence avec les dispositions de Topic 842.

Les préparateurs d'états financiers sont priés de répondre aux questions en tenant compte de la façon dont leur entité comptabilise les contrats de location. Les auditeurs, les autorités

de réglementation et les utilisateurs sont priés de répondre aux questions en tenant compte des états financiers concernés.

L'IASB ne s'attend pas à ce que vous meniez une enquête approfondie pour répondre aux questions. Ainsi, lorsque vous rédigez vos réponses, veuillez prendre en considération les questions et préoccupations qui vous sont venues à l'esprit au fil de l'application d'IFRS 16 (ou de l'utilisation d'informations préparées selon la norme).

Date limite de réception des commentaires

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le 15 octobre 2025.

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être soumis :

En ligne	https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/
Par courriel	mailto:commentletters@ifrs.org

Vos commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que vous ne demandiez qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial, et que nous accédions à votre demande. Veuillez consulter notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels. Si vous souhaitez demander la confidentialité de vos commentaires, veuillez communiquer avec nous à commentletters@ifrs.org avant de les envoyer.

Appel à informations

1. Appréciation d'IFRS 16 dans son ensemble

Contexte

L'IASB souhaite comprendre les observations et expériences des parties prenantes en ce qui concerne IFRS 16 afin d'évaluer si, dans l'ensemble, IFRS 16 a les effets escomptés.

Historique

IFRS 16 établit des principes concernant la comptabilisation, l'évaluation et la présentation des contrats de location, ainsi que les informations à fournir à leur sujet. Elle a pour objectif que les preneurs et les bailleurs fournissent des informations pertinentes qui donnent une image fidèle des opérations relatives à ces contrats, de manière à ce que les utilisateurs disposent d'une base pour apprécier l'incidence des contrats de location sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité⁶.

Pour atteindre son objectif, la norme a introduit l'application d'un modèle unique pour tous les contrats de location, suivant lequel le preneur est tenu de comptabiliser tous les contrats de location comme une forme de financement (IFRS 16 a éliminé le modèle suivant lequel le preneur classe les contrats de location comme des contrats de location simple ou des contrats de location-financement). Pour la quasi-totalité des contrats de location, IFRS 16 exige du preneur qu'il :

- (a) comptabilise, dans l'état de la situation financière, les actifs au titre du droit d'utilisation et les obligations locatives ;
- (b) comptabilise, dans l'état du résultat net, les amortissements des actifs découlant des contrats de location et les intérêts se rapportant aux obligations locatives ;
- (c) classe, dans le tableau des flux de trésorerie, les sorties de trésorerie se rapportant :
 - (i) au principal des obligations locatives dans les activités de financement,
 - (ii) à la charge d'intérêts sur les obligations locatives conformément aux dispositions d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* relatives aux intérêts versés.

L'IASB a décidé de reprendre le modèle de comptabilisation par le bailleur énoncé dans IAS 17. Par conséquent, le bailleur continue de classer un contrat de location en tant que

⁶ Voir le paragraphe 1 d'IFRS 16.

contrat de location-financement ou en tant que contrat de location simple, et de comptabiliser ces deux types de contrats différemment.

L'IASB a examiné les avantages et les coûts associés à l'application des nouvelles dispositions d'IFRS 16 dans son [analyse des effets](#) d'IFRS 16. Il a conclu que l'application d'IFRS 16 permettrait de donner une image plus fidèle des actifs et des passifs du preneur et d'accroître la transparence quant au levier financier et au capital investi du preneur. Il était prévu que les informations fournies selon IFRS 16 :

- (a) réduisent la nécessité, pour les investisseurs et les analystes, d'ajuster les montants présentés dans l'état de la situation financière et dans l'état du résultat net des preneurs ;
- (b) réduisent la nécessité, pour les preneurs, de fournir des informations « hors référentiel » sur les contrats de location. Les informations fournies selon IFRS 16 sont plus riches que celles qui étaient fournies selon IAS 17, ce qui permet une meilleure compréhension des activités d'une entité ;
- (c) améliorent la comparabilité entre les entités qui louent des biens et celles qui empruntent pour acheter des biens, tout en reflétant les différences économiques entre les opérations relatives à ces contrats ;
- (d) fournissent des informations transparentes sur les contrats de location et donnent à l'ensemble des intervenants du marché un accès égal à ces informations. Lorsque les entités appliquaient IAS 17, seuls les investisseurs et les analystes les plus avertis procédaient à des estimations sur la base des informations fournies par les entités.

L'IASB s'attendait à ce que les entités ayant des contrats de location simple importants (hors bilan) engagent des coûts de mise en œuvre pour :

- (a) mettre en place des systèmes et des processus, y compris la formation de leur personnel ;
- (b) déterminer les taux d'actualisation utilisés pour évaluer les actifs au titre du droit d'utilisation et les obligations locatives sur la base de la valeur actualisée ;
- (c) communiquer aux parties externes des changements dans les informations présentées.

L'IASB s'attendait à ce que, après que le preneur a mis à jour ses systèmes afin de fournir des informations selon IFRS 16, les coûts récurrents ne soient que légèrement supérieurs à ceux que le preneur aurait encourus en appliquant IAS 17. Les données qu'obtient le preneur et qui lui permettent d'appliquer les dispositions d'IFRS 16 sont semblables à celles requises pour l'application des dispositions d'IAS 17, à l'exception des taux

d'actualisation que l'entité doit déterminer pour tous les contrats de location comptabilisés dans l'état de la situation financière en application d'IFRS 16.

Point d'intérêt 1 — Perspectives sur IFRS 16 dans son ensemble

Perspectives des utilisateurs

D'après les premiers commentaires transmis par les utilisateurs, IFRS 16 a l'effet escompté, atteint son objectif et améliore l'information financière. La plupart des utilisateurs ont déclaré qu'IFRS 16 avait amélioré la transparence et la qualité des informations financières qu'ils utilisent pour évaluer le levier financier et le capital investi du preneur, en particulier dans les secteurs d'activité qui utilisent largement les contrats de location, comme le secteur de la vente au détail, le secteur aérien et le secteur des télécommunications. Ces utilisateurs ont affirmé que la comptabilisation des contrats de location dans l'état de la situation financière reflétait leur point de vue, à savoir que les contrats de location sont des opérations qui présentent de nombreuses caractéristiques généralement associées à des titres de créance. En ce qui concerne les informations à fournir, les utilisateurs ont affirmé que les informations plus détaillées fournies dans les notes annexes aux états financiers constituaient une amélioration significative par rapport aux informations fournies conformément à IAS 17.

Certains utilisateurs ont déclaré que les informations relatives aux flux de trésorerie des entités qui louent des biens et de celles qui empruntent pour acheter des biens fournies conformément aux Normes IFRS de comptabilité n'étaient pas comparables (voir section 3). Certains utilisateurs ont indiqué que l'exercice du jugement exigé dans IFRS 16 nuisait, dans certains cas, à la comparabilité de l'information financière fournie (voir section 2). Toutefois, d'autres utilisateurs ont affirmé qu'IFRS 16 permettait de fournir des informations plus exactes que les méthodes qu'ils utilisaient précédemment pour estimer les obligations locatives sur la base des multiples des charges relatives aux contrats de location simple ou de la valeur actualisée des paiements minimaux futurs au titre de la location⁷. De nombreux utilisateurs ont affirmé que les différences entre les dispositions d'IFRS 16 et de Topic 842 réduisaient la comparabilité des informations dans l'état du résultat net et le tableau des flux de trésorerie, complexifiaient leur analyse et entraînaient des coûts supplémentaires.

L'IASB s'attendait à ce qu'IFRS 16 réduise la nécessité, pour les investisseurs et les analystes, d'ajuster les montants communiqués par les preneurs. Bien que quelques utilisateurs aient affirmé que leurs attentes étaient satisfaites, d'autres ont indiqué qu'ils

⁷ IAS 17 exigeait des preneurs qu'ils indiquent, pour les contrats de location simple, les paiements de loyers comptabilisés en charges de la période et le total des paiements minimaux futurs au titre de la location découlant de contrats de location simple non résiliables.

continuaient à ajuster les montants communiqués conformément à IFRS 16, notamment pour les raisons suivantes :

- (a) ils font leurs propres estimations des obligations locatives en fonction de la durée d'utilité de l'actif loué (au lieu de la durée du contrat de location déterminée conformément à IFRS 16) pour comparer les rendements économiques du capital investi ;
- (b) ils ne considèrent pas les obligations locatives comme des dettes ;
- (c) de nombreuses entités ont des clauses restrictives financières (notamment celles rattachées aux nouvelles émissions d'instruments d'emprunt) fondées sur des paramètres ajustés (généralement antérieurs à IFRS 16).

De nombreux utilisateurs ont affirmé que la mise à jour de leurs modèles aux fins de l'analyse et de la comparaison des entités nécessitait des efforts considérables, particulièrement parce que la réalité qui prévalait au moment des tendances passées est devenue autre. Leurs analyses se sont d'autant plus complexifiées qu'IFRS 16 a permis aux preneurs mettant en œuvre la norme d'utiliser plus d'une option de transition, d'appliquer une mesure de simplification et de choisir leur méthode d'évaluation des actifs au titre du droit d'utilisation relatifs aux contrats de location hors bilan.

Perspectives des préparateurs et des autres parties prenantes

D'après les premiers commentaires transmis par les autorités de réglementation, les auditeurs et les normalisateurs, IFRS 16 a l'effet escompté, atteint son objectif et améliore l'information financière.

De nombreux préparateurs ont affirmé qu'il était difficile de déterminer si la norme avait atteint son objectif, car ils engagent des coûts récurrents élevés pour appliquer IFRS 16, mais n'en retirent que des avantages limités, voire nuls. Toutefois, d'autres préparateurs ont affirmé qu'IFRS 16 avait amélioré les contrôles internes de leurs entités et la coordination entre les fonctions de comptabilité et de gestion.

De nombreux préparateurs ont déclaré qu'à des fins de gestion interne, ils ajustent les informations financières présentées dans le tableau des flux de trésorerie et dans l'état du résultat net pour inverser les effets d'IFRS 16. Ces ajustements donnent à penser, selon ces préparateurs, que les informations présentées selon IFRS 16 ne donnent pas une image fidèle des contrats de location (voir la section 3 pour des commentaires plus détaillés de ces préparateurs sur les flux de trésorerie liés aux contrats de location).

De nombreux préparateurs ont affirmé que le coût de mise en œuvre d'IFRS 16 était élevé (comme prévu), principalement parce qu'ils devaient :

- (a) appliquer le nouveau modèle comptable à de nombreux contrats ;

- (b) faire preuve de beaucoup de jugement pour déterminer les taux d'actualisation et les durées des contrats de location ;
- (c) mettre en place des solutions informatiques coûteuses.

Certains préparateurs ont affirmé qu'aucune solution informatique offerte n'était tout à fait au point au moment de la mise en œuvre d'IFRS 16. D'autres ont affirmé que leurs coûts récurrents étaient raisonnables. Toutefois, de nombreux autres préparateurs ont indiqué qu'ils engageaient des coûts récurrents plus élevés que prévu, en particulier lors de l'évaluation (ou de la réévaluation) de l'obligation locative (voir section 4). Certains préparateurs ont souligné qu'ils devaient également engager des coûts récurrents plus élevés que prévu dans certaines circonstances :

- (a) les contrats de location intragroupe — les préparateurs ont exprimé des préoccupations quant aux coûts élevés de la tenue de deux ensembles de documents comptables distincts concernant des contrats de location intragroupe dans les états financiers individuels préparés selon les Normes IFRS de comptabilité, et de l'élimination des contrats de location intragroupe dans les états financiers consolidés à chaque date de clôture ;
- (b) les regroupements d'entreprises — les préparateurs ont exprimé des préoccupations quant aux coûts élevés de l'application d'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* pour comptabiliser les contrats de location acquis.

Certains préparateurs ont affirmé que des simplifications de certaines dispositions de la norme pourraient assurer un meilleur équilibre coûts-avantages.

Malgré certaines réserves, la plupart des parties prenantes n'ont manifesté aucun intérêt pour l'apport de changements importants aux dispositions d'IFRS 16. La plupart des préparateurs ont affirmé, après des difficultés initiales, avoir mis au point des méthodes et processus comptables visant à répondre à la majorité des questions d'application et qui fonctionnent bien en pratique. À leur avis, des changements fondamentaux à la norme pourraient aboutir à d'autres perturbations qui l'emporteraient sur les avantages découlant de ceux-ci.

Question 1 — Appréciation d'IFRS 16 dans son ensemble

- (a) Selon vous, IFRS 16 atteint-elle son objectif (voir page 10) et ses principes fondamentaux sont-ils clairs ? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi.
- (b) Selon vous, dans l'ensemble, les améliorations apportées à la qualité et à la comparabilité des informations relatives aux contrats de location sont-elles *essentiellement* conformes aux attentes de l'IASB ? Si vous estimez que, dans l'ensemble, les améliorations sont *nettement inférieures* aux attentes, veuillez expliquer pourquoi⁸.
- (c) Selon vous, les coûts récurrents *totaux* liés à l'application et au respect des dispositions, ainsi qu'à l'audit des informations qui en découlent sont-ils *essentiellement* conformes aux attentes de l'IASB ? Si vous estimez que les coûts récurrents *totaux* sont *nettement supérieurs* aux attentes, veuillez expliquer pourquoi. Que proposeriez-vous à l'IASB pour réduire ces coûts, et quelle incidence vos propositions pourraient-elles avoir sur les avantages d'IFRS 16⁹ ?

L'analyse des effets d'IFRS 16 décrit les effets probables escomptés de la norme, y compris les avantages, les coûts de mise en œuvre et les coûts récurrents.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

2. Utilité des informations résultant de l'exercice du jugement par les preneurs

Contexte

Cette section examine certaines des parties d'IFRS 16 qui, selon les parties prenantes, contribuent à leurs préoccupations quant à la comparabilité de l'information financière. En effet, dans le cas de certains contrats de location, une entité peut avoir des difficultés à déterminer la durée du contrat de location, le taux d'actualisation ou les paiements de loyers variables à inclure dans l'évaluation de l'obligation locative.

L'IASB souhaite comprendre si l'exercice du jugement influe sur l'utilité des informations pour les utilisateurs et si, de ce fait, les améliorations concernant la qualité et la comparabilité de l'information financière sur les contrats de location sont *nettement inférieures* aux attentes qu'il avait au moment de la publication d'IFRS 16. En outre, l'IASB aimerait comprendre si les préoccupations des parties prenantes quant à la

⁸ Les sections 2 et 3 examinent plus en détail les dispositions *spécifiques* d'IFRS 16 susceptibles d'influer sur l'utilité des informations produites pour les investisseurs et les analystes. Veuillez vous reporter à ces sections si vous disposez d'éléments probants indiquant que l'utilité des informations qui résultent de l'application de ces dispositions est *nettement inférieure* aux attentes de l'IASB.

⁹ La section 4 examine plus en détail les coûts récurrents liés à l'application de dispositions *spécifiques* d'IFRS 16. Veuillez vous reporter à la section 4 si vous disposez d'éléments probants indiquant que les coûts récurrents liés à l'application de ces dispositions sont *nettement supérieurs* aux attentes de l'IASB.

comparabilité sont liées à la clarté des dispositions (et s'il est possible d'appliquer celles-ci de façon uniforme) ou si la diversité des résultats reflète les faits et circonstances des entités, qui peuvent varier.

Si l'utilité des informations résultant de l'exercice du jugement par les preneurs est nettement inférieure aux attentes, l'IASB souhaiterait comprendre ce qu'il pourrait faire, selon les parties prenantes, pour l'améliorer.

Historique

Durée du contrat de location

IFRS 16 définit la durée du contrat de location comme la « durée non résiliable pendant laquelle le preneur a le droit d'utiliser le bien sous-jacent, à laquelle s'ajoutent les intervalles visés par :

- (a) toute option de prolongation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ;
- (b) toute option de résiliation du contrat de location que le preneur a la certitude raisonnable de ne pas exercer ».

Pour évaluer la durée de l'intervalle de temps durant lequel le contrat de location est non résiliable afin de déterminer la durée du contrat de location, l'entité doit appliquer la définition d'un contrat et déterminer l'intervalle de temps durant lequel le contrat crée des droits et des obligations exécutoires.

Pour apprécier si le preneur a la certitude raisonnable d'exercer une option de prolongation du contrat de location ou de ne pas exercer une option de résiliation du contrat de location, l'entité doit tenir compte de tous les faits et circonstances pertinents faisant que le preneur a un avantage économique à exercer l'option de prolongation ou à ne pas exercer l'option de résiliation. Dans certaines circonstances, IFRS 16 impose au preneur de réapprécier une option de prolongation ou de résiliation du contrat de location.

L'entité est tenue de modifier la durée du contrat de location si le temps pour lequel le contrat de location est non résiliable change¹⁰.

Taux d'actualisation

À la date de début d'un contrat de location, le preneur doit évaluer l'obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n'ont pas encore été versés. Il calcule la valeur actualisée des paiements de loyers à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de

¹⁰ Voir les paragraphes 18 à 21 et B34 à B41 ainsi que l'annexe A d'IFRS 16.

location s'il est possible de déterminer facilement ce taux. Sinon, il utilise son taux d'emprunt marginal.

IFRS 16 définit le taux d'emprunt marginal du preneur comme le « [t]aux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour emprunter, pour une durée et avec une garantie similaires, les fonds nécessaires pour se procurer un bien de valeur similaire à l'actif au titre du droit d'utilisation dans un environnement économique similaire¹¹ ».

IFRS 16 précise les circonstances dans lesquelles le preneur est tenu d'utiliser un taux d'actualisation inchangé ou un taux d'actualisation révisé lorsqu'il réévalue l'obligation locative après la date de début (voir la section 4).

Paiements de loyers variables

L'évaluation de l'obligation locative prend en compte les paiements de loyers fixes, les paiements de loyers fixes en substance et les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux (entre autres paiements).

Les paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux comprennent les paiements liés à un indice des prix à la consommation ou à un taux d'intérêt de référence et les paiements qui varient pour tenir compte de l'évolution des prix du marché locatif. Les paiements de loyers fixes en substance sont des paiements qui, même si leur forme comporte une variabilité, sont, en substance, inévitables.

Le preneur doit comptabiliser en résultat net les paiements de loyers variables qu'il n'a pas pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative (par exemple, les paiements de loyers fondés sur un pourcentage des produits du preneur) dans la période au cours de laquelle s'est produit l'événement ou la situation qui a été à l'origine de ces paiements. IFRS 16 impose donc au preneur l'obligation de fournir des informations sur les charges relatives aux paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative¹².

Point d'intérêt 2 — Perspectives sur l'exercice du jugement par les preneurs et son incidence sur l'utilité des informations produites

Durée du contrat de location

De nombreuses parties prenantes (principalement les normalisateurs et les préparateurs) ont déclaré que la détermination de la durée d'un contrat de location nécessite des jugements complexes. Les premiers commentaires recueillis laissent entendre que l'évaluation d'un seuil de « certitude raisonnable », le fait de déterminer si le contrat crée

¹¹ Voir le paragraphe 26 et l'annexe A d'IFRS 16.

¹² Voir les paragraphes 27, 28, 38, 53 et B42 d'IFRS 16.

des droits et des obligations exécutoires et le fait de décider ce qui constitue une pénalité font partie des jugements les plus difficiles à poser par une entité lors de l'application d'IFRS 16.

Certains utilisateurs ont indiqué que le jugement nécessaire pour déterminer la durée du contrat de location nuisait, dans certains cas, à la comparabilité des informations financières. Ils ont également déclaré que, dans certains cas, la durée des contrats de location déterminée par les entités conformément à IFRS 16 n'était pas cohérente avec leurs attentes (qui peuvent être fondées sur les pratiques antérieures, les modèles économiques des entités, la durée des contrats de location déterminée par des entités comparables ou les hypothèses formulées par l'entité lors des tests de dépréciation des actifs).

Taux d'actualisation

Les parties prenantes qui se sont prononcées expressément sur les taux d'intérêt implicites des contrats de location ont indiqué que ces taux n'étaient pas directement observables ou ne pouvaient pas être déterminés facilement.

Certaines parties prenantes ont indiqué que la détermination des taux d'emprunt marginaux exigeait une grande part de jugement dont une application inappropriée pouvait entraîner des variations dans les taux d'actualisation établis pour des contrats similaires ou aboutir à des taux qui ne reflètent pas les taux d'emprunt des entités.

Certains utilisateurs ont indiqué que, dans certains cas, l'exercice du jugement nécessaire pour déterminer les taux d'actualisation nuisait à la comparabilité des informations financières. À l'inverse, d'autres utilisateurs ont déclaré que la détermination de l'obligation locative par le preneur conformément à IFRS 16 était plus exacte que les estimations de la valeur actualisée des paiements de loyers futurs reposant sur les informations communiquées conformément à IAS 17.

Paiements de loyers variables

Certaines parties prenantes ont indiqué qu'il était parfois difficile de déterminer si les paiements de loyers variables constituaient (ou non) :

- (a) des paiements de loyers variables qui sont fonction d'un indice ou d'un taux ;
- (b) des paiements de loyers variables qui sont fonction du rendement ou de l'utilisation futurs du bien sous-jacent ;
- (c) des paiements de loyers fixes en substance.

Quelques utilisateurs ont exprimé des préoccupations plus générales concernant la différence de comptabilisation des paiements de loyers variables pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative par rapport à ceux qui ne le sont pas, en particulier si les preneurs ne fournissent pas suffisamment d'informations sur les deux types de paiements de loyers.

Question 2 — Utilité des informations résultant de l'exercice du jugement par les preneurs

- (a) Croyez-vous que l'utilité des informations financières résultant de l'exercice du jugement par les preneurs est *essentiellement* conforme aux attentes de l'IASB ? Si vous estimez que l'exercice du jugement par les preneurs a un effet *négatif important* sur l'utilité de l'information financière, veuillez expliquer pourquoi¹³.
- (b) Croyez-vous que les dispositions d'IFRS 16 sont assez claires et suffisantes pour permettre aux entités de poser des jugements appropriés et qu'elles peuvent être appliquées de façon uniforme ? Dans la négative, veuillez expliquer pourquoi.
- (c) Si vous estimez que l'IASB devrait améliorer l'utilité des informations financières résultant de l'exercice du jugement par les preneurs, veuillez expliquer :
 - (i) quelles modifications l'IASB devrait, selon vous, apporter aux dispositions (et en quoi les avantages de la solution l'emporteraient sur les coûts) ; ou
 - (ii) quelles informations supplémentaires l'IASB devrait, selon vous, exiger des entités qu'elles fournissent sur l'exercice du jugement par les preneurs (et en quoi les avantages l'emporteraient sur les coûts) ?

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

3. Utilité des informations relatives aux flux de trésorerie liés aux contrats de location des preneurs

Contexte

L'IASB souhaite savoir si les améliorations prévues en ce qui concerne la qualité et la comparabilité des informations relatives aux flux de trésorerie liés aux contrats de location que les preneurs présentent ou fournissent sont essentiellement conformes aux attentes. Les commentaires des parties prenantes à cet appel à informations orienteront le projet de recherche de l'IASB sur le tableau des flux de trésorerie et les questions connexes. L'IASB

¹³ La section 4 examine plus en détail les coûts récurrents liés à l'application des dispositions relatives aux taux d'actualisation et à l'évaluation ultérieure de l'obligation locative. Si vous disposez d'éléments probants indiquant que les coûts récurrents liés à l'application de ces dispositions sont *nettement supérieurs* aux attentes de l'IASB, veuillez vous reporter à la section 4.

pourrait décider qu'il conviendrait davantage de donner suite à ces commentaires dans le cadre de ce projet.

Historique

Pour maintenir le lien avec l'état de la situation financière et l'état du résultat net, le preneur est tenu de classer dans le tableau des flux de trésorerie :

- (a) les sorties de trésorerie se rapportant au principal de l'obligation locative dans les activités de financement ;
- (b) les sorties de trésorerie se rapportant à la charge d'intérêts sur l'obligation locative selon IAS 7 ;
- (c) les paiements de loyers au titre de contrats de location à court terme, les paiements de loyers au titre de contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur et les paiements de loyers variables qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative, dans les activités d'exploitation.

IFRS 16 impose au preneur l'obligation de fournir des informations sur le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location. IFRS 16 exige également du preneur qu'il fournisse au sujet de ses activités de location toute autre information qualitative ou quantitative, de manière à ce que les utilisateurs disposent d'une base pour apprécier l'incidence des contrats de location sur les flux de trésorerie du preneur. Ces informations supplémentaires pourraient comprendre des informations sur les sorties de trésorerie futures qui n'ont pas été prises en compte dans l'évaluation des obligations locatives et auxquelles le preneur est potentiellement exposé¹⁴.

Les paragraphes 43 à 44E d'IAS 7 exigent de l'entité qu'elle :

- (a) exclue les transactions d'investissement et de financement sans effet sur la trésorerie du tableau des flux de trésorerie et qu'elle indique celles-ci dans les notes annexes aux états financiers. L'acquisition d'actifs par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location constitue un exemple de transaction sans effet sur la trésorerie ;
- (b) fournisse des informations permettant aux utilisateurs d'évaluer les variations des passifs issus des activités de financement (y compris les obligations locatives), ce qui comprend les changements résultant des flux de trésorerie, mais aussi les variations sans effet de trésorerie.

Point d'intérêt 3 — Perspectives sur l'utilité des informations relatives aux flux de

¹⁴ Voir les paragraphes 50, 53(g) et 59 d'IFRS 16.

trésorerie liés aux contrats de location des preneurs

La plupart des parties prenantes ont déclaré qu'IFRS 16 avait amélioré la transparence et la qualité des informations sur les contrats de location que les preneurs présentent et fournissent dans les états financiers. Cependant, certaines parties prenantes (y compris certains utilisateurs et préparateurs) ont exprimé des préoccupations quant à la présentation des flux de trésorerie liés aux contrats de location dans le tableau des flux de trésorerie et des informations y afférentes. Selon ces parties prenantes :

- (a) la présentation des flux de trésorerie liés aux contrats de location dans le tableau des flux de trésorerie est complexe à analyser pour les utilisateurs parce que :
 - (i) les sorties de trésorerie se rapportant au principal de l'obligation locative sont présentées dans les flux de trésorerie de financement,
 - (ii) les intérêts versés pourraient être présentés (avec tout autre intérêt versé) dans les activités d'exploitation ou de financement,
 - (iii) les paiements de loyers variables (qui n'ont pas été pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative) sont présentés dans les activités d'exploitation¹⁵ ;
- (b) bien qu'IFRS 16 l'exige, certaines entités ne fournissent pas d'information sur le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location, auquel cas certains utilisateurs utilisent la dotation aux amortissements et la charge d'intérêts comme substitut aux sorties de trésorerie relatives aux contrats de location. Les utilisateurs ont reconnu que les deux montants peuvent différer parce que la charge d'intérêts d'un contrat de location individuel est comptabilisée au début de la durée du contrat.

Dans leurs commentaires, ces parties prenantes ont proposé à l'IASB d'envisager d'exiger des entités qu'elles :

- (a) fournissent des informations sur les transactions sans effet sur la trésorerie liées à la comptabilisation initiale des contrats de location pour améliorer la comparabilité entre les entités qui louent des biens et celles qui empruntent pour acheter des biens¹⁶.

¹⁵ IFRS 18 *États financiers : Présentation et informations à fournir* a supprimé les différents modes de présentation des flux d'intérêts pour la plupart des entités. Les intérêts versés sont généralement classés dans les flux de trésorerie liés aux activités de financement. La norme s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2027.

¹⁶ Lorsque l'entité emprunte pour acheter un bien (et reçoit ainsi des produits d'emprunt), elle présente les produits d'emprunt dans les activités de financement et les sorties de trésorerie destinées à l'acquisition du bien dans les activités d'investissement. Inversement, l'acquisition d'un actif par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location-financement constitue un exemple de transaction sans effet sur la trésorerie au sens du paragraphe 44 d'IAS 7 *Tableau des flux de trésorerie* qui n'a pas d'effet initial direct sur les flux de trésorerie. Bien que ces transactions soient économiquement similaires, elles ont des flux de trésorerie contractuels différents, ce qui se traduit par des écritures différentes dans le tableau des flux de trésorerie. Toutefois, si l'acheteur d'un actif négocie des

Certains utilisateurs ont reconnu que les informations sur les entrées d'actifs au titre de droits d'utilisation pouvaient servir de substitut aux informations sur les dépenses d'investissement du preneur ;

- (b) fournissent des informations sur le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location, ventilées entre principal et intérêts ;
- (c) présentent les flux de trésorerie de certains contrats de location dans les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation afin de donner une image fidèle de la substance des opérations relatives à ces contrats. Certains préparateurs des secteurs de la vente au détail et des télécommunications ont affirmé que la décision de louer n'était pas une décision de financement (ni une décision entre l'achat ou la location d'un bien) mais une nécessité, parce que certains biens ne peuvent pas être achetés (par exemple, un espace commercial dans un centre commercial ou une partie d'un toit loué pour installer du matériel de télécommunication).

Question 3 — Utilité des informations relatives aux flux de trésorerie liés aux contrats de location des preneurs

Êtes-vous d'accord que les améliorations en ce qui concerne la qualité et la comparabilité des informations financières relatives aux flux de trésorerie liés aux contrats de location que les preneurs présentent et fournissent sont *essentiellement* conformes aux attentes de l'IASB ? Si vous estimez que les améliorations sont *nettement inférieures* aux attentes, veuillez expliquer pourquoi.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

4. Coûts récurrents, pour les preneurs, liés à l'application des dispositions relatives à l'évaluation

Contexte

Cette section examine certaines des dispositions d'IFRS 16 qui, selon les parties prenantes, contribuent à leurs préoccupations quant aux coûts récurrents potentiellement supérieurs aux attentes.

L'IASB souhaite comprendre si l'application des dispositions relatives à l'évaluation de l'obligation locative contribue à des coûts récurrents nettement supérieurs aux attentes et, dans l'affirmative, savoir comment les parties prenantes lui proposeraient de réduire ces coûts sans nuire de manière importante à l'utilité des informations financières sur les contrats de location.

modalités de paiement différé avec le fournisseur, les écritures de flux de trésorerie seront semblables à celles du preneur.

Historique

Taux d'actualisation

Voir la section 2.

Évaluation ultérieure de l'obligation locative

Après la date de début du contrat de location, IFRS 16 impose au preneur d'évaluer l'obligation locative en faisant ce qui suit :

- (a) augmenter la valeur comptable pour refléter les intérêts sur l'obligation locative ;
- (b) réduire la valeur comptable pour refléter les paiements de loyers effectués ;
- (c) réévaluer la valeur comptable pour refléter, le cas échéant, la nouvelle appréciation de l'obligation locative ou les modifications de contrat de location, ou pour refléter la révision des paiements de loyers qui sont en substance des paiements fixes¹⁷.

Nouvelle appréciation de l'obligation locative

IFRS 16 impose au preneur de refléter les changements apportés aux paiements de loyers en réévaluant l'obligation locative et de porter le montant de la réévaluation en ajustement de l'actif au titre du droit d'utilisation. Le preneur réévalue l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen :

- (a) d'un taux d'actualisation révisé s'il y a un changement dans :
 - (i) la durée du contrat de location,
 - (ii) l'appréciation d'une option d'achat du bien sous-jacent ;
- (b) d'un taux d'actualisation inchangé s'il y a un changement dans :
 - (i) les sommes que le preneur s'attend à devoir payer au bailleur au titre d'une garantie de valeur résiduelle,
 - (ii) les paiements de loyers futurs découlant de la variation de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements^{18,19}.

Modifications de contrat de location

¹⁷ Voir les paragraphes 36 à 38 d'IFRS 16.

¹⁸ Voir les paragraphes 39 à 43 d'IFRS 16.

¹⁹ Toutefois, pour (b), si le changement dans les paiements de loyers résulte de la fluctuation d'un taux d'intérêt variable, le preneur doit utiliser un taux d'actualisation révisé qui reflète les variations de taux d'intérêt (plutôt que d'utiliser un taux d'actualisation inchangé).

IFRS 16 définit une modification de contrat de location comme un « [c]hangement dans l'étendue ou la contrepartie d'un contrat de location par rapport aux termes et conditions initiaux ».

Le preneur doit considérer une modification de contrat de location comme un contrat de location distinct si la modification :

- (a) élargit l'étendue du contrat de location par l'ajout d'un droit d'utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
- (b) augmente la contrepartie d'un montant proportionné au prix distinct du droit d'utilisation ajouté.

Dans d'autres cas, le preneur doit refléter la réévaluation de l'obligation locative en faisant ce qui suit :

- (a) pour une modification qui diminue l'étendue du contrat de location, réduire la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation et comptabiliser en résultat net tout profit ou perte se rattachant à la résiliation partielle ou totale du contrat de location ;
- (b) pour toute autre modification de contrat de location, apporter à l'actif au titre du droit d'utilisation un ajustement correspondant²⁰.

Point d'intérêt 4 — Perspectives sur les coûts récurrents, pour les preneurs, liés à l'application des dispositions relatives à l'évaluation

Taux d'actualisation

Certains préparateurs et certains normalisateurs ont déclaré que la détermination des taux d'actualisation (taux d'emprunt marginal du preneur) demeure coûteuse et difficile en raison de sa complexité. Par ailleurs, certaines parties prenantes ont également déclaré que l'obligation pour les preneurs de déterminer des taux d'actualisation révisés lors de la réévaluation de l'obligation locative contribue aux coûts récurrents élevés liés à l'application d'IFRS 16.

Certaines parties prenantes ont indiqué que l'IASB devrait fournir des indications supplémentaires sur la détermination des taux d'emprunt marginaux. D'autres estiment que l'IASB devrait simplifier les dispositions afin qu'il y ait un meilleur équilibre entre les coûts et les avantages associés à leur application.

Évaluation ultérieure de l'obligation locative

²⁰ Voir les paragraphes 44 à 46 et l'annexe A d'IFRS 16.

Certaines parties prenantes (principalement les préparateurs et les normalisateurs) ont exprimé des préoccupations quant à l'équilibre entre les coûts et les avantages associés à l'application des dispositions relatives à l'évaluation ultérieure de l'obligation locative. Selon les premiers commentaires recueillis :

- (a) il est coûteux de déterminer les taux d'actualisation révisés ;
- (b) les événements à l'origine des nouvelles appréciations de l'obligation locative (ou des modifications du contrat de location) sont fréquents dans certains secteurs d'activité et ont une incidence sur d'importants portefeuilles de contrats qui peuvent être assortis de termes et conditions complexes. Dans certains cas, la comptabilisation des réévaluations nécessite beaucoup de ressources et, souvent, du travail manuel (comme l'analyse des modifications apportées aux contrats) qui ne peut être automatisé ;
- (c) certaines des exigences peuvent être complexes à appliquer. Par exemple, il peut être difficile, dans certaines circonstances, de déterminer les montants à comptabiliser en tant qu'ajustement de l'actif au titre du droit d'utilisation, ou à comptabiliser dans l'état du résultat net si une nouvelle appréciation de l'obligation locative se fait en même temps qu'est apportée une modification qui diminue l'étendue du contrat de location ;
- (d) les réévaluations fréquentes de l'obligation locative n'améliorent pas la transparence de l'information financière, et les informations qui en résultent peuvent être non significatives ;
- (e) la comptabilisation du changement dans les paiements de loyers futurs découlant de la variation de l'indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements contribue au maintien de coûts récurrents élevés. IFRS 16 impose aux preneurs de déterminer le montant de la réévaluation de l'obligation locative et d'ajuster la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation, ce qui a une incidence sur la dotation aux amortissements pour les périodes futures.

Question 4 — Coûts récurrents, pour les preneurs, liés à l'application des dispositions relatives à l'évaluation

- (a) Croyez-vous que les coûts récurrents liés à l'application des dispositions relatives à l'évaluation énoncées dans IFRS 16 sont *essentiellement* conformes aux attentes de l'IASB ? Si vous estimez que les coûts récurrents sont *nettement supérieurs* aux attentes, veuillez expliquer pourquoi en prenant en considération la façon dont les faits et circonstances propres à l'entité (comme les solutions informatiques) viennent gonfler ces coûts.
- (b) Si vous estimez que les coûts récurrents sont *nettement supérieurs* aux attentes, veuillez expliquer comment l'IASB devrait, selon vous, les réduire sans qu'il n'y ait d'effet *négligeable* sur l'utilité des informations financières sur les contrats de location.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

5. Améliorations potentielles à apporter aux dispositions transitoires futures

Contexte

L'IASB souhaite comprendre comment améliorer les dispositions transitoires futures.

Historique

IFRS 16 est entrée en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 et comprend certaines mesures de simplification et d'allégement afin de réduire les coûts pour les entités qui mettent en œuvre la norme. En outre, le preneur peut choisir d'appliquer la norme :

- (a) soit de façon rétrospective pour chaque période antérieure pour laquelle il présente l'information financière, conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* ;
- (b) soit de façon rétrospective (sans retraiter les informations financières comparatives) en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale d'IFRS 16 à la date de première application comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres)²¹.

Si le preneur choisit d'appliquer IFRS 16 de façon rétrospective sans retraiter les informations comparatives, IFRS 16 lui permet d'évaluer les actifs au titre du droit d'utilisation issus de contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de

²¹ Voir les paragraphes C5 à C7 d'IFRS 16.

location simple, soit comme s'il avait toujours appliqué la norme, soit au montant de l'obligation locative²². IFRS 16 comprend plusieurs autres mesures de simplification²³.

Point d'intérêt 5 – Perspectives sur les dispositions transitoires

Des parties prenantes ont indiqué que les entités ont utilisé les deux méthodes de transition. Les commentaires montrent que l'application rétrospective modifiée (sans retraitement des informations comparatives) a été plus couramment utilisée pour des raisons liées à l'équilibre coûts-avantages et que les entités ont trouvé les mesures de simplification utiles. Certains utilisateurs ont déclaré que les dispositions transitoires, les mesures de simplification et les différentes méthodes pour évaluer les actifs au titre du droit d'utilisation issus de contrats de location simple antérieurs affectaient leurs modèles et compliquaient les analyses des données. Toutefois, la plupart des utilisateurs ont déclaré que les entités fournissaient suffisamment d'informations pour permettre à l'ensemble des utilisateurs de comprendre l'incidence qu'a eue la mise en œuvre d'IFRS 16 sur la performance financière, la situation financière et les flux de trésorerie des entités. En particulier, les utilisateurs ont trouvé utile l'obligation pour les preneurs de rapprocher les obligations locatives comptabilisées conformément à IFRS 16 avec les engagements découlant de contrats de location simple présentés dans les états financiers de l'exercice précédent conformément à IAS 17.

Certains préparateurs ont formulé des commentaires sur le manque de disponibilité des solutions informatiques au moment de la transition.

Question 5 — Améliorations potentielles à apporter aux dispositions transitoires futures

D'après le déroulement de votre passage à IFRS 16, recommanderiez-vous à l'IASB de changer quoi que ce soit lors de l'élaboration des dispositions transitoires dans le cadre de futurs projets de normalisation ? Dans l'affirmative, veuillez expliquer en quoi votre proposition :

- (a) fournirait aux utilisateurs suffisamment d'informations pour leur permettre de comprendre l'effet de toute nouvelle disposition sur la performance financière, la situation financière et les flux de trésorerie des entités ;
- (b) permettrait aux préparateurs de réduire de manière appropriée leurs coûts de transition lorsqu'ils mettent en œuvre de nouvelles dispositions pour la première fois.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

²² Voir le paragraphe C8(b) d'IFRS 16.

²³ Voir les paragraphes C3, C4 et C10 d'IFRS 16.

6. Autres questions liées à l'évaluation des effets d'IFRS 16

Effets de l'application d'IFRS 16 parallèlement à d'autres Normes IFRS de comptabilité

De nombreuses parties prenantes ont formulé des commentaires sur les effets de l'application des dispositions d'IFRS 16 parallèlement à d'autres Normes IFRS de comptabilité. Ils ont surtout commenté les liens entre IFRS 16 et IFRS 9 *Instruments financiers* ou IFRS 15 *Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients*. L'IASB souhaite comprendre à quelle fréquence les parties prenantes ont observé les questions décrites dans les points d'intérêt 6.1 à 6.3 et si ces questions ont eu une incidence importante sur l'utilité des informations. En outre, l'IASB aimerait comprendre ce que les parties prenantes lui proposent de faire pour améliorer la clarté des dispositions et aider les entités à les appliquer de façon uniforme.

Point d'intérêt 6.1 — Perspectives sur l'application d'IFRS 16 aux allègements de loyer parallèlement à IFRS 9

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a discuté de la manière dont le *bailleur* comptabilise un allègement de loyer qui prévoit comme seule modification du contrat de location la renonciation par le bailleur à des paiements de loyers que le preneur était tenu d'effectuer en vertu de ce contrat, ce qui entraîne une extinction partielle de l'obligation locative du preneur. Cette discussion a mis en évidence le fait qu'un *preneur* peut appliquer les principes et les dispositions des Normes IFRS de comptabilité pour comptabiliser l'allègement de loyer de deux façons. Le preneur pourrait :

- (a) soit appliquer les paragraphes 3.3.1 et 3.3.3 d'IFRS 9 à la partie éteinte de l'obligation locative — approche qui conduirait le preneur à comptabiliser en résultat net l'effet de la renonciation à des paiements de loyers à la date à laquelle l'allègement de loyer est accordé ;
- (b) soit comptabiliser la renonciation à des paiements de loyers en appliquant les dispositions relatives à la modification des contrats de location d'IFRS 16 — approche qui conduirait le preneur à comptabiliser l'effet de la renonciation à des paiements de loyers comme une diminution de la valeur comptable de l'actif au titre du droit d'utilisation.

Le Comité a recommandé que l'IASB envisage d'entreprendre un projet de normalisation de portée limitée pour clarifier la façon dont le preneur distingue une modification de contrat de location, au sens d'IFRS 16, d'une extinction (ou extinction partielle) d'une obligation locative comptabilisée selon IFRS 9.

D'après les premiers commentaires recueillis, la manière dont un preneur applique IFRS 16 parallèlement à IFRS 9 pour comptabiliser un allégement de loyer demeure nébuleuse, et ce manque de clarté pourrait avoir des conséquences importantes sur l'utilité des informations.

Question 6.1 — Application d'IFRS 16 aux allégements de loyer parallèlement à IFRS 9

- (a) Combien de fois avez-vous observé le type d'allégement de loyer décrit au point d'intérêt 6.1 ?
- (b) Avez-vous observé, dans la manière dont les preneurs comptabilisent les allégements de loyer, des différences qui ont eu, ou qui devraient avoir, un effet significatif sur les montants présentés, ce qui réduit l'utilité des informations ?
- (c) Si vous estimez que l'IASB devrait agir pour améliorer la clarté des dispositions, veuillez décrire la solution que vous proposez et expliquer comment ses avantages l'emporteraient sur les coûts.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

Point de vue 6.2 — Perspectives sur l'application d'IFRS 16 parallèlement à IFRS 15 pour déterminer si la cession du bien dans le cadre d'une transaction de cession-bail constitue une vente

Dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 15, certaines parties prenantes ont demandé que des exemples ou des indications supplémentaires soient fournis sur la façon de déterminer si la cession du bien dans le cadre d'une transaction de cession-bail constitue une vente, selon IFRS 15. L'IASB a décidé de réunir des éléments probants sur la question dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 16.

D'après les premiers commentaires recueillis, il pourrait être difficile, dans certaines situations, de déterminer si la cession du bien par le vendeur-preneur dans le cadre d'une transaction de cession-bail constitue une vente, selon IFRS 15. Certaines parties prenantes ont déclaré qu'il pourrait être difficile de poser ce jugement si :

- (a) les options de renouvellement du vendeur-preneur dans le cadre d'une transaction de cession-bail lui permettraient de prolonger le contrat de location pour la quasi-totalité de la durée de vie économique restante du bien sous-jacent ;
- (b) un bâtiment entier est vendu et seule une partie de ce bâtiment (par exemple, un étage) est reprise à bail ;
- (c) le vendeur-preneur reprend à bail un actif différent de celui qu'il a vendu (par exemple, le vendeur-preneur vend un bâtiment non rénové et reprend à bail un bâtiment rénové) ;

- (d) le preneur a un droit de premier refus si l'acheteur-bailleur décide de vendre l'actif ;
- (e) l'acheteur-bailleur classe la cession-bail en tant que contrat de location-financement.

Certaines parties prenantes ont également signalé un manque de clarté :

- (a) quant à savoir si la détermination du transfert du contrôle du bien sous-jacent peut être appréciée de nouveau ultérieurement — par exemple, lorsqu'une option de rachat expire sans avoir été exercée ;
- (b) quant au pourcentage de la valeur de l'actif ou de la durée de vie de l'actif d'une cession-bail qui empêche la comptabilisation de la transaction comme une vente.

Question 6.2 — Application d'IFRS 16 parallèlement à IFRS 15 pour déterminer si la cession du bien dans le cadre d'une transaction de cession-bail constitue une vente

- (a) À quelle fréquence avez-vous eu de la difficulté à déterminer si la cession du bien dans le cadre d'une transaction de cession-bail constituait une vente ?
- (b) Avez-vous observé, dans la manière dont les vendeurs-preneurs apprécient le transfert du contrôle, des différences qui ont eu, ou qui devraient avoir, un effet significatif sur les montants présentés, ce qui réduit l'utilité des informations ?
- (c) Si vous estimez que l'IASB devrait agir pour aider les vendeurs-preneurs à déterminer si la cession d'un bien constitue une vente, veuillez décrire la solution que vous proposez et expliquer comment ses avantages l'emporteraient sur les coûts.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

Point de vue 6.3 — Perspectives sur l'application d'IFRS 16 à la comptabilisation des profits ou des pertes dans une transaction de cession-bail parallèlement à IFRS 15

Lors de l'élaboration d'IFRS 16, l'IASB a décidé que le profit ou la perte comptabilisé par le vendeur-preneur sur une vente réalisée dans le cadre d'une transaction de cession-bail devrait refléter le montant du profit ou de la perte lié aux droits cédés à l'acheteur-bailleur. Le paragraphe BC266 de la base des conclusions d'IFRS 16 *Contrats de location* explique les raisons qui sous-tendent cette décision de l'IASB. En effet, l'IASB s'attendait à ce que la limitation du montant du profit comptabilisé à la vente d'un actif dans le cadre d'une transaction de cession-bail décourage le vendeur-preneur d'effectuer de telles transactions pour obtenir un résultat comptable souhaité.

D'après les premiers commentaires recueillis, certaines parties prenantes sont préoccupées par la comptabilisation partielle des profits ou des pertes dans une transaction de cession-bail, car selon elles, cette comptabilisation n'est pas cohérente avec le modèle de comptabilisation d'IFRS 15 auquel les dispositions d'IFRS 16

s'appliquant aux transactions de cession-bail renvoient. Dans leurs commentaires, les parties prenantes ont indiqué ce qui suit :

- (a) l'évaluation de l'actif au titre du droit d'utilisation et de l'obligation locative dans une transaction de cession-bail diffère des dispositions en matière d'évaluation initiale pour des actifs et des passifs découlant de contrats de location qui ne font pas partie de transactions de cession-bail ;
- (b) le modèle de comptabilisation partielle des profits ou des pertes peut obliger une entité à effectuer des calculs complexes, et être, pour les utilisateurs, difficile à comprendre et à utiliser aux fins de la prévision des flux de trésorerie futurs.

Question 6.3 — Application d'IFRS 16 à la comptabilisation des profits ou des pertes dans une transaction de cession-bail parallèlement à IFRS 15

- (a) Pensez-vous que le fait de limiter le montant du profit (ou de la perte) qu'une entité comptabilise dans une transaction de cession-bail fournit des informations utiles ?
- (b) Depuis la publication d'IFRS 16 par l'IASB, quels nouveaux éléments probants ou arguments avez-vous identifiés indiquant que les coûts de l'application des dispositions relatives à la comptabilisation partielle des profits ou des pertes et que l'utilité des informations produites diffèrent de *façon importante* de ce qui était prévu ?
- (c) Si vous estimez que l'IASB devrait améliorer l'équilibre coûts-avantages de l'application des dispositions relatives à la comptabilisation partielle des profits ou des pertes, veuillez décrire la solution que vous proposez.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

Autres questions

Les parties prenantes ont également la possibilité de faire part de leurs commentaires sur d'autres questions relatives à ce suivi après mise en œuvre qui ne sont pas expressément couvertes par les autres questions du présent appel à informations.

Question 6.4 — Autres questions liées à l'évaluation des effets d'IFRS 16

Y a-t-il d'autres points sur lesquels l'IASB devrait se pencher dans le cadre du suivi après mise en œuvre d'IFRS 16 ? Le cas échéant, veuillez expliquer pourquoi, compte tenu de l'objectif d'un suivi après mise en œuvre énoncé à la page 5.

Veuillez vous reporter à la section « **Répondre aux questions : quelques indications** » de la page 11.

