

LES IFRS/IAS CONSOLIDATION

Professeur SAID OUHADI

PROFESSEUR DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ADF PRO Marrakech

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

Les contrats de location sont régis par la norme IAS 17 remplacée par la norme IFRS 16.

L'IASB avait publié en septembre 1982 la norme IAS 17 relative à la comptabilisation des contrats de location.

Cette norme a été révisée fin 1997 (et nommée alors « contrats de location ») puis fin 2003.

IAS 17 avait été remplacée par une nouvelle norme IFRS 16 « contrats de location » applicable à compter du 1er janvier 2019.

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

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

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

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

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

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

La norme IAS 17 définit un contrat de location comme étant « un accord par lequel le bailleur cède au preneur pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

L'IASB distingue :

- Contrat de location-financement ou finance lease
- Contrat de location simple ou operating lease

Les locations

Huit critères permettent à l'IASB de considérer qu'un contrat de location est un Contrat de location-financement :

1- Transfert de la propriété au preneur au terme du contrat ;

2- Option au preneur d'acheter l'actif à un prix inférieur à sa juste valeur ;

3- La durée du contrat couvre la majeure partie de la vie économique de l'actif

4- La valeur actualisée des paiements minimaux s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif ;

5- Les actifs loués sont d'une nature telle que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures ;

6- Si le preneur peut résilier le contrat de location les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;

7- Les profits et pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur ;

8- Le preneur a la faculté de poursuivre la location avec une deuxième période moyennant un
loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

Les locations

	Contrat A	Contrat B	Contrat C	Contrat D
Durée du contrat	4 ans	4 ans	4 ans	4 ans
Coût du bien	100000	100000	100000	100000
Loyers prévus	4 loyers annuels de 28000 payables en début dcl'exercice	4 loyers annuels de 28000 payables en début de l'exercice	4 loyers annuels de 28000 payables en début de l'exercice	4 loyers annuels de 28000 payables en début de l'exercice
Option d'achat au terme du contrat	Transfert de propriété	10 DH	Néant	Néant
Durée de vie du bien	6 ans	6 ans	4 à 5 ans	6 ans

Les locations

Le taux d'endettement marginal est de 6%.

Ces quatre contrats sont des contrats de location financement :

- Contrat : Le contrat prévoit le transfert de propriété à la fin du contrat. (Critère

- Contrat B : Le contrat donne l'option au preneur d'acheter l'actif à un prix inférieur à sa juste valeur. (Critère 2)

- Contrat C : La durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien (80 à 100%).

- Contrat D : La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué : $28000 \times (1 - 1,06^{-4}) / 0,06 \times 1,06 = 102840$ DH soit un montant supérieur à la valeur initiale 100000 DH

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

Acquisition d'un matériel le 1/1/N (amortissable sur 8 ans) moyennant paiement d'une redevance de crédit-bail de 100000 DH par an durant 5 ans en début d'exercice et un prix d'achat résiduel de 12900 DH. Le taux d'actualisation retenu est de 8% et la valeur du matériel est de 440000 DH

Comptabilisation des contrats de location

Dates	Reste à rembourser	Intérêts	Remboursement effectué	Montant du Paiement
1/1/N	440000	-	100000	100000
1/1/N+1	340000	27200	72800	100000
1/1/N+2	267200	21370	78630	100000
1/1/N+3	188570	15080	84920	100000
1/1/N+4	103650	8290	91710	100000
1/1/N+5	11940	960	11940	12900
		72900	440000	512900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement selon OHADA

Au 1/1/N

Débit 2411 Matériel industriel 440000

Crédit 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 440000

En cas d'application des IAS/IFRS on débite le compte 2416 Matériel et outillage industriel et commercial de location-acquisition

En prenant le même exemple établir le tableau d'amortissement de l'emprunt

Passer les écritures comptables N, N+1, N+2 N+3, N+4 et N+5

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 623 Redevances de location acquisition 100.000

Crédit 521 Banques locales 100.000

Eclatement de la redevance

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 100.000

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 100.000

31/12/N

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N+1

Débit 623 Redevances de location acquisition 100.000

Crédit 521 Banques locales 100.000

Eclatement de la redevance

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 72.800

6712 Intérêts dans loyers de location acquisition 27200

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 100.000

31/12/N+1

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

En cas de levée d'option à la fin du contrat de bail

31/12/N+4

Débit 623 Redevances de location acquisition 12.900

Crédit 521 Banques locales 12.900

Retraitement de la levée d'option

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 12.900

CREDIT 623 Redevances de location acquisition 12.900

Constatation des dotations aux amortissements

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

En cas de non levée d'option à la fin du contrat de bail

A traiter comme cession d'immobilisations

Cumul des amortissements $55.000 \times 5 = 275.000$

Valeur nette comptable = $440.000 - 275.000 = 165.000$

Prix de cession = 12.900

Comptabilisation 31/12/N+4

Constatation des dotations aux amortissements

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 55.000

Crédit Amortissements du Matériel industriel 55.000

Sortie du Matériel

DEBIT 812 Valeurs comptables des cessions d'immobilisations 165.000

Amortissements du Matériel industriel 275.000

Crédit 2411 Matériel industriel

Constatation du produit de cession d'immobilisations

DEBIT 1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 12.900

CREDIT 822 Produit de cessions d'immobilisations 12.900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

Selon IAS 17

Au 1/1/N

Débit 2411 Matériel industriel	440000
--------------------------------	--------

Crédit 1488 Dettes de financement diverses	440000
--	--------

1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)

En prenant le même exemple établir le tableau d'amortissement de l'emprunt

Passer les écritures comptables N, N+1, N+2 N+3, N+4 et N+5

Comptabilisation des contrats de location

Dates	Reste à rembourser	Intérêts	Remboursement effectué	Montant du Paiement
1/1/N	440000	-	100000	100000
1/1/N+1	340000	27200	72800	100000
1/1/N+2	267200	21370	78630	100000
1/1/N+3	188570	15080	84920	100000
1/1/N+4	103650	8290	91710	100000
1/1/N+5	11940	960	11940	12900
		72900	440000	512900

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 1488 Dettes de financement diverses 100000
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
3455 Etat TVA récupérable 20000

Crédit 5161 Banque 120000

31/12/N

Débit 6311 Intérêts des emprunts et dettes 27200
6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit (OHADA)
Crédit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)

1/1/N+1

Débit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)
1488 Dettes de financement diverses 72800
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
Etat TVA récupérable 20000

Crédit Banque 120000

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location simple

Chez le preneur

Reprenons le même exemple sachant que c'est un contrat de location simple

1/1/N

Débit 6132 Redevances de crédit-bail 100000

6233 Redevance de location acquisition /crédit-bail mobilier (OHADA)

Etat TVA récupérable 20000

Crédit Banque 120000

Chez le bailleur

1/1/N

Débit Banque 120000

Crédit 71243 Prestations de services 100000

7073 locations (OHADA)

Etat TVA facturée 20000

Les contrats de locations (IFRS 16, IAS 17)

La norme IFRS 16 sur les contrats de location, publiée le 13 janvier 2016, entre en vigueur dans les comptes des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2019, sous réserve de son adoption par l'Union européenne, sans décalage dans la date d'application.

« *un contrat de location est un contrat, ou une partie d'un contrat, qui confère le droit d'utiliser un actif pour une période donnée moyennant une contrepartie* ». Cependant, pour la plupart des contrats, il n'y aura pas de changement (c'est-à-dire que les contrats de location qui existaient selon IAS 17 sont aussi des contrats de location au regard d'IFRS 16).

L'IFRS16 ne distingue plus :

- Contrat de location-financement ou finance lease
- Contrat de location simple ou operating lease

Les contrats de locations

Principales modifications par rapport à IAS 17

IFRS 16

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

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

IFRS 16 définit d'ailleurs le contrat de location-financement comme un « *un contrat de location qui transfère la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent* » et le contrat de location simple comme un « *un contrat de location qui ne transfère pas la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent* ».

Les contrats de locations

Champ d'application

IFRS 16 s'applique à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que :

- les contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables,

les contrats de location d'actifs biologiques dans le champ d'application d'IAS 41,

les accords de concession de services dans le champ d'application d'IFRIC 12 « Accords de concession de services »,

les accords de licences dans le champ d'application d'IFRS 15 « Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients »,

les accords de licences dans le champ d'application d'IAS 38 « Actifs incorporels » portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.

Les contrats de location de moins d'un an et les contrats portant sur des actifs de peu de valeur sont exemptés des obligations posées par IFRS 16.

Les contrats de locations

PASSAGE DE IAS17 à IFRS16

- > Avec IFRS 16, la distinction locations simples / locations financement disparaît pour les preneurs.
 - > **Une dette est portée au passif du bilan, tandis qu'un droit d'utilisation est inscrit à l'actif.**
- > Une difficulté de mise en œuvre de la norme sera de déterminer la durée de location du contrat pour évaluer la dette correspondant aux loyers et autres paiements à effectuer.
- > Les ajustements ultérieurs de la dette auront pour contrepartie le droit d'utilisation, par ailleurs amorti et déprécié selon IAS 16 et IAS 36.
 - > Pour les bailleurs, en revanche, IFRS 16 reste dans la ligne d'IAS 17.
- > Les preneurs étant fortement affectés par la norme, celle-ci contient de nombreuses options et simplifications en leur faveur à l'occasion de la transition.

Les contrats de locations

IFRS16

Trois conditions s'imposent pour que l'on ait pour le preneur, un contrat de location :

- L'actif sous-jacent (le bien loué) doit être identifié ;
- Il faut que le preneur obtienne des avantages économiques ;
 - Il faut que le preneur dirige l'utilisation.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16 :

À la date de mise à disposition du bien par le bailleur, le preneur comptabilise

- à son actif (en immobilisation selon la nature de l'actif loué et une ligne séparée des actifs détenus en propre) le droit d'utiliser le bien loué (droit d'utilisation)
- et au passif (en dettes, séparément des autres dettes financières) une obligation de payer des paiements locatifs (dette de loyers).

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16 :

Ultérieurement, il comptabilise en résultat :

- la charge financière provenant de la dette de loyers ;
 - l'amortissement du droit d'utilisation ;
- les éventuelles modifications de la dette de loyer, lorsqu'elles proviennent de réestimation des loyers conditionnels, des indemnités pour rupture anticipée ou des garanties de valeur résiduelle ;
- la dépréciation éventuelle du droit d'utilisation de l'actif loué.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation par le preneur dans IFRS 16 :

Au 1/1/N

Débit 24111 Droit d'usage du Matériel industriel	440000
--	--------

Crédit 1488 Dettes de financement diverses	440000
--	--------

1763 dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)

.

Comptabilisation des contrats de location

Les contrats de location financement

1/1/N

Débit 1488 Dettes de financement diverses 100000
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
3455 Etat TVA récupérable 20000

Crédit 5161 Banque 120000

31/12/N

Débit 6311 Intérêts des emprunts et dettes 27200
6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit (OHADA)
Crédit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)

1/1/N+1

Débit 4493 Intérêts courus et non échus à payer 27200
4636 Intérêts courus (OHADA)
1488 Dettes de financement diverses 72800
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier (OHADA)
Etat TVA récupérable 20000

Crédit Banque 120000

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Lors de sa comptabilisation initiale, le passif de location représente les paiements de location à effectuer en vertu du bail et qui ne sont pas payés à cette date.

Ces paiements doivent être actualisés au taux implicite d'intérêt du contrat, si ce taux peut être facilement déterminé.

Le taux d'intérêt implicite d'un contrat de location est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée des paiements minimaux au titre de la location, de la valeur résiduelle non garantie égale à la somme de la juste valeur de l'actif loué et des coûts directs initiaux du bailleur.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Lors de sa comptabilisation initiale, le passif de location représente les paiements de location à effectuer en vertu du bail et qui ne sont pas payés à cette date.

Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'endettement marginal.

Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.

Les contrats de locations

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Ce passif de location comprend :

- des paiements de location fixes (desquels il faut déduire les réductions à recevoir) ;
 - des paiements de location variables qui dépendent d'un indice ou d'un taux, initialement mesurés en utilisant l'indice ou taux à la date initiale ;
- les montants qui devraient être payés par le locataire au titre des garanties de valeur résiduelle ;
- le prix d'exercice d'une option d'achat si le locataire est raisonnablement certain d'exercer cette option ;
- les paiements de pénalités de résiliation du bail, si l'on s'attend à ce que le locataire exerce cette option.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application Locations

La société MAG a pris en location auprès de la société INVILOC deux semi-remorques utilisées dans le transport routier aux conditions suivantes :

Semi-remorque A : loyer annuel 19600 DH payable chaque début de trimestre pendant 5 ans plus 2 DH par kilomètre à la fin de chaque année pour les distances annuelles supérieures à 100000 Km. Possibilité d'acquisition au bout de 5 ans pour 60000 DH.

Semi-remorque B : loyer annuel 20000 DH payable chaque début de trimestre pendant 9 ans plus 2 DH par kilomètre à la fin de chaque année pour les distances annuelles supérieures à 100000 Km. Pas de possibilité d'acquisition au bout de 9 ans (le matériel est repris par le loueur et cédé à une filiale étrangère de ce loueur pour 10000 DH).

La prévision d'utilisation moyenne de chacune de ces semi-remorques est de 1000000 Km sur 10 ans et le coût d'achat pour la société INVILOC de 120000 DH.

Travail à faire :

Déterminer pour chacun des contrats le taux annuel implicite de rendement des revenus minimaux ?

Passer les écritures comptables de l'année sachant que les contrats soient démarrés le premier janvier N et les deux semi-remorques ont parcouru respectivement 90000 Km et 110000 Km dans les comptes de MAG et INVILOC ?

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application Locations

Taux annuels

Contrat A

$$120000 = 4900 \times (1 - (1+i)^{-20}) / i \times (1+i) + 60000 (1+i)^{-20}$$

$$i = 2,142\%$$

$$\text{Taux annuel} = 8,85\%$$

Contrat B

$$120000 = 5000 \times (1 - (1+i)^{-36}) / i \times (1+i) + 10000 (1+i)^{-36}$$

$$i = 2,763\%$$

$$\text{Taux annuel} = 11,52\%$$

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

La société Lambda propriétaire d'un ensemble immobilier acquis 250 000 € (dont terrain 50 000 €) le 1er janvier N-4 (immeuble amortissable en 30 ans : valeur résiduelle de la construction au bout des 30 ans : 50 000 €) ayant des difficultés de financement, décide le 1er janvier N de transférer en cession-bail cet

immeuble à la société Sigma (qui lui louera) aux conditions suivantes :

- évaluation de la cession-bail : 250 000 € (dont 60 000 pour le terrain et 190 000 pour la construction) ;
- contrat de crédit-bail sur 20 ans (indemnité annuelle payable, en milieu d'année, chaque 1er juillet) : 26 500 € hors taxes ;
- possibilité (mais non obligation) de rachat à la fin du contrat : terrain : 30 000 € ; construction : 50 000 € (pas de TVA).

Calculer le taux moyen implicite du contrat et en fonction de ce taux, déterminer la quote-part de loyer à affecter au terrain et à la construction. Passer les écritures (année N) dans la société Lambda et la société Sigma.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Le taux implicite est le taux i pour lequel on a :

$$250\,000 = 26\,500 \times 1 - (1 + i)^{-20}/i \times (1 + i)^{6/12} + 80\,000 \times (1 + i)^{-20}.$$

$$i = 9,914 \%$$

La répartition terrain et construction s'effectuera comme suit :

- pour le terrain :

$$60\,000 = x \times 1 - 1,09914^{-20} \times 1,09914^{6/12} + 30\,000 \times 1,09914^{-20}$$

$$0,09914$$

$$x = 6\,179$$

- pour la construction :

$$190\,000 = x \times 1 - 1,09914^{-20}$$

$$----- \times 1,09914^{6/12} + 50\,000 \times 1,09914^{-20}$$

$$0,09914$$

$$x = 20\,321$$

Comptabilisation des contrats de location

IFRS16

Comptabilisation initiale par le preneur dans IFRS 16 :

Le coût de l'actif lié au droit d'utilisation comprend :

- le montant de la mesure initiale du passif de location déterminé ci-dessus ;
- les paiements de location effectués au moment ou avant la date d'entrée en vigueur de la location, moins les réductions attribuées ;
- les coûts directs initiaux encourus par le locataire ;
- une estimation des coûts qui seront engagés par le preneur dans le démantèlement et le retrait de l'actif sous-jacent et la restauration du site sur lequel il est situé

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Alpha a fait l'« acquisition » le 1er janvier N d'un local à usage de bureau d'une valeur estimée de 1 500 000 €, grâce à un contrat de crédit-bail.

La redevance mensuelle est de 10 000 € par mois, à payer en début de période, durant 20 ans. À l'échéance, l'acquisition définitive peut se faire pour une somme de 254 245 €.

Les coûts directs initiaux associés à la conclusion du contrat (commissions, préparation et traitement de la documentation du contrat...) sont de 6 000 €.

Le taux d'endettement du preneur peut être ainsi déterminé.

Soit i le taux mensuel : la valeur estimée de l'immeuble soit 1 500 000 € est équivalente à la valeur actualisée des flux de trésorerie au taux i : le premier loyer est versé le 1er janvier N (en début de période au temps 0), le dernier au temps 239, le règlement de l'option d'achat s'effectuant au temps 240.

On a : $1\,500\,000 = 10\,000 \times 1 - (1 + i)^{-240}/i \times (1 + i) + 254\,245 \times (1 + i)^{-240}$.

Ce qui donne un taux mensuel de 0,486755 % qui correspond à un taux annuel de 6.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Dates	Capital restant dû	intérêts	Remboursements	Mensualité
1/1/N	1 420 725	-	10 000	10 000
1/2/N	1 410 725	6 867	3 133	10 000
1/3/N	1 407 592	6 851	3 149	10 000
1/4/N	1 404 443	6 836	3 164	10 000
1/5/N	1 401 279	6 821	3 179	10 000
1/6/N	1 398 100	6 805	3 195	10 000
1/7/N	1 394 905	6 790	3 210	10 000
1/8/N	1 391 695	6 774	3 226	10 000
1/9/N	1 388 469	6 758	3 242	10 000
1/10/N	1 385 227	6 742	3 258	10 000
1/11/N	1 381 969	6 727	3 273	10 000
1/12/N	1 378 696	6711	3 289	10 000
1/1/N+1	1 375 407	6 695	3 305	10 000

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Il est prévu que l'entité Alpha exercera son option à la fin du contrat de location, mais démolira l'immeuble dix ans plus tard pour récupérer le terrain.

Les coûts directs initiaux associés à la conclusion du contrat (commissions, préparation et traitement de la documentation du contrat,...) sont de 6 000 €.

Le coût de la démolition de l'immeuble et de remise en état du site est estimé à 90 000 €.

L'obligation d'effectuer des paiements locatifs peut être estimée à $10\,000 \times 1 - (1,00486755)^{-240} / 0,00486755 \times (1,00486755) = 1\,420\,725 \text{ €}$.

La valeur actuelle de l'option sera de $254\,245 \times 1,06^{-20} = 79\,275 \text{ €}$.

Les coûts directs engagés initialement par le locataire sont de 6 000 €.

Le coût actualisé du démantèlement et de la remise en état est de $90\,000 \times 1,06^{-30} = 15\,670 \text{ €}$. $90\,000 \times 1,06^{-30} = 15\,670 \text{ €}$.

Le coût total est donc de $1\,420\,725 + 79\,275 + 6\,000 + 15\,670 = 1\,521\,670 \text{ €}$.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Pour ce qui concerne les immeubles de placement, si le preneur comptabilise les immeubles de placement en pleine propriété à la juste valeur , il doit également évaluer les droits d'utilisation d'un immeuble de placement en location à la juste valeur.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Au moment de l'acquisition, on passera l'écriture suivante :

DEBIT 23161 Droit d'utilisation Bâtiments de location - acquisition 1 521 670

CREDIT

1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier * 1 420 725 + 79 275 1 500
000

Banque (frais directs)
6 000

1984 Provisions pour remise en état Acquisition en crédit bail immeuble à usage de bureaux *
15 670

* IAS 37 : La provision est définie comme « un passif dont l'échéance ou le montant est incertain ».

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Le preneur peut, comme dans les normes IAS 16 et IAS 40 effectuer la comptabilisation et les évaluations ultérieures soit selon le modèle de coût soit selon le modèle réévalué (ou juste valeur).

Modèle du coût

En reprenant l'exemple ci-dessus de la société Alpha le droit d'utilisation sera amorti sur sa durée d'utilité, soit 20 ans. L'amortissement constaté le 31 décembre N sera de

$$(1\,420\,725 + 6\,000 + 15\,670) \times 5\% = 72\,120 \text{ €}.$$

Chaque année, il sera aussi nécessaire de constater une charge d'intérêt sur les frais de démantèlement et de remise en état.

Au moment de la levée d'option, le 1er janvier N+20, un compte d'immobilisations corporelles (compte « Constructions ») sera débité de 254 245 €, valeur d'acquisition, par le crédit d'un compte de trésorerie. On soldera les comptes de droit d'utilisation et d'obligation d'effectuer des paiements locatifs, restés débiteurs et créditeurs de 79 275 €, valeur actuelle de l'option.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Modèle du coût

1/1/N

DEBIT

1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 10 000

Etat TVA déductible 2 000

CREDIT

Banque 12 000

1/2/N

DEBIT

1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier 3 333

6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit 6 667

Etat TVA déductible 2 000

CREDIT

Banque 12 000

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Modèle du coût

31/12/N

DEBIT

6712 Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit	6 695+ 940 = 7 635
Dotation aux amortissements	72 120

CREDIT

4636 Intérêts courus	6 695
Amortissement du droit d'utilisation	72 120
Provision pour remise en état	940

1/1N+1

DEBIT

4636 Intérêts courus	6 695
1763 Dettes de location acquisition/ Crédit-bail mobilier	3 305
Etat TVA déductible	2 000

CREDIT

Banque	12 000
--------	--------

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Le preneur peut, comme dans les normes IAS 16 et IAS 40 effectuer la comptabilisation et les évaluations ultérieures soit selon le modèle de coût soit selon le modèle réévalué (ou juste valeur).

Modèle du coût

En reprenant l'exemple ci-dessus de la société Alpha le droit d'utilisation sera amorti sur sa durée d'utilité, soit 20 ans. L'amortissement constaté le 31 décembre N sera de

$$(1\,420\,725 + 6\,000 + 15\,670) \times 5\% = 72\,120 \text{ €}.$$

Chaque année, il sera aussi nécessaire de constater une charge d'intérêt sur les frais de démantèlement et de remise en état.

Au moment de la levée d'option, le 1er janvier N+20, un compte d'immobilisations corporelles (compte « Constructions ») sera débité de 254 245 €, valeur d'acquisition, par le crédit d'un compte de trésorerie. On soldera les comptes de droit d'utilisation et d'obligation d'effectuer des paiements locatifs, restés débiteurs et créditeurs de 79 275 €, valeur actuelle de l'option.

Comptabilisation des contrats de location

Exercice d'application

Comptabilisation ultérieure

Le preneur peut, comme dans les normes IAS 16 et IAS 40 effectuer la comptabilisation et les évaluations ultérieures soit selon le modèle de coût soit selon le modèle réévalué (ou juste valeur).

Modèle de la valeur réévaluée (juste valeur)

Si un preneur applique le modèle de la juste valeur dans IAS 40 « Immeubles de placement » à ses immeubles de placement, il doit également appliquer ce modèle dans les contrats de location.

Dans ce cas, l'écart de réévaluation est comptabilisé dans le résultat net.

Si les actifs loués se rapportent à une catégorie de biens, installations et équipements dont le preneur applique le modèle de valeur réévaluée dans IAS 16, le preneur peut choisir d'appliquer ou de ne pas appliquer le modèle de la réévaluation à tous les actifs loués qui se rapportent à cette catégorie de biens, installations et équipements.

Dans ce cas, un écart de réévaluation est comptabilisé dans les autres éléments du résultat global (c'est-à-dire directement en capitaux propres).