

LE POINT SUR...

IFRS 16 - Comptabilisation des contrats de location chez le preneur

L'IASB a publié en janvier 2016 la norme IFRS 16 sur les contrats de location. Cette norme, applicable pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, sous réserve de l'adoption pour cette date par l'Union européenne, remplacera la norme IAS 17 et les interprétations afférentes (SIC 15, SIC 27 et IFRIC 4). Avec la nouvelle norme, le preneur devra faire figurer à son bilan tous les contrats de location importants selon un modèle comptable unique. L'IFRS 16 va impacter de nombreux secteurs et indicateurs clés d'analyse financière. Par ailleurs, la mise en place de l'IFRS 16 induira nécessairement des changements importants dans le système d'information du preneur afin d'identifier tous les contrats de location. L'étude d'impacts de cette norme sur votre système de reporting financier et sur votre organisation, tant sur le plan opérationnel que stratégique, constitue donc un chantier prioritaire qu'il convient de démarrer sans tarder.

CHAMP D'APPLICATION

- L'IFRS 16 s'appliquera à tous les contrats de location et de sous-location à l'exception des locations de biens de faible valeur et à court terme.
- Cette norme ne s'appliquera pas :
 - aux contrats portant sur la prospection et l'exploitation de ressources naturelles,
 - aux contrats de location d'actifs biologiques couverts par la norme IAS 41,
 - aux accords de concession de services couverts par l'IFRIC 12,
 - aux licences de propriété intellectuelle couvertes par la norme IFRS 15,
 - aux droits détenus en vertu d'un accord de licence couverts par la norme IAS 38.

IDENTIFICATION D'UN CONTRAT DE LOCATION

- Les critères d'identification d'un contrat de location sont :
 - d'une part, l'existence d'un actif identifié,
 - d'autre part, le droit de contrôler l'utilisation de l'actif identifié par le preneur.
- L'actif est identifié par sa mention explicite dans le contrat ou implicitement au moment où il est mis à la disposition du client. Il convient de préciser que le fournisseur n'a pas le droit de remplacer l'actif tout au long de la durée d'utilisation.
- Le preneur détient le droit de contrôler l'utilisation de l'actif identifié lorsque celui-ci peut obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à son utilisation pendant la durée de la location et qu'il a le droit de décider comment et à quelle fin l'utiliser.
- Lorsqu'un contrat contient un ou plusieurs contrats de location, le preneur doit comptabiliser chaque composante locative comme un contrat de location

distinct et répartir la contrepartie prévue au contrat entre chacune des composantes locatives proportionnellement à leur prix individuel.

DÉTERMINATION DE LA DURÉE DU CONTRAT

- La durée du contrat de location est définie comme la période pendant laquelle le contrat de location est non résiliable, à laquelle s'ajoutent les options de prolongation ou de résiliation que le preneur a la certitude raisonnable d'exercer ou de ne pas exercer.
- Les difficultés liées à la définition de la durée de location sont :
 - la détermination de la période durant laquelle le contrat de location est non résiliable,
 - l'appréciation de la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation et/ou de ne pas exercer l'option de résiliation.
- Les facteurs à prendre en compte par le preneur pour apprécier la certitude raisonnable d'exercer l'option de prolongation et/ou de ne pas exercer l'option de résiliation sont :
 - les termes contractuels pour la période visée par l'option par rapport aux conditions du marché,
 - les installations effectuées sur l'actif pendant la période de location,
 - les coûts relatifs à la résiliation du contrat de location,
 - la nature spécifique de l'actif loué.

COMPTABILISATION INITIALE

► *Evaluation initiale de l'obligation locative*

- A la date de début du contrat, le preneur doit comptabiliser au passif l'obligation locative évaluée à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n'ont pas encore été versés.

LE POINT SUR...

IFRS 16 - Comptabilisation des contrats de location chez le preneur

- La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l'aide du taux d'intérêt implicite du contrat de location s'il est possible de déterminer facilement le taux. Sinon, le preneur doit utiliser son taux d'emprunt marginal.
- Les paiements de loyers pris en compte dans l'évaluation de l'obligation locative comprennent :
 - les loyers fixes,
 - la part de loyers variables,
 - les garanties de valeur résiduelle,
 - le prix d'exercice de l'option d'achat,
 - les pénalités en cas de résiliation.

▸ *Evaluation initiale de l'actif au titre du droit d'utilisation*

- A la date de début du contrat, le preneur doit comptabiliser un actif au titre du droit d'utilisation selon le modèle de coût. Le coût de l'actif doit comprendre :
 - le montant de l'obligation locative comptabilisé au passif,
 - les paiements de loyers déjà effectués,
 - les coûts directs initiaux engagés par le preneur,
 - les coûts de remise en état.

COMPTABILISATION ULTÉRIEURE

▸ *Evaluation ultérieure de l'obligation locative*

- Les paiements de loyers comprennent 2 composantes :
 - les intérêts sur l'obligation locative,
 - le remboursement de l'obligation locative.
- Après la date de début du contrat, le preneur doit comptabiliser au bilan le remboursement de l'obligation locative par la réduction de sa valeur comptable.
- Il doit comptabiliser au compte de résultat la charge d'intérêts par l'application au montant de l'obligation locative à l'ouverture de l'exercice du taux d'intérêt implicite retenu.

▸ *Evaluation ultérieure de l'actif*

- Après la date de début du contrat, l'actif au titre du droit d'utilisation doit être amorti et déprécié conformément aux dispositifs de la norme IAS 16 Immobilisations corporelles et de la norme IAS 36 Dépréciation d'actifs.
- La durée d'amortissement retenue est la durée d'utilité si le contrat de location a pour effet de transférer au preneur la propriété de l'actif au terme de sa durée ou si le preneur détient une option d'achat qu'il a la certitude raisonnable d'exercer. Si ce n'est pas le cas, la durée d'amortissement est la durée du contrat de location.

PRÉSENTATION

- Le preneur doit présenter, soit dans le bilan soit dans les notes annexes :
 - les actifs au titre des droits d'utilisation séparément des autres actifs,
 - les obligations locatives séparément des autres passifs.
- Le preneur doit présenter dans le compte de résultat la charge d'intérêts sur l'obligation locative séparément de la dotation aux amortissements pour l'actif au titre du droit d'utilisation.

INFORMATIONS À FOURNIR

- Le preneur doit fournir, dans une seule ou même note ou section, de nombreuses informations relatives aux contrats de location. L'objectif est que les informations regroupées dans une seule note ou section prises en considération avec celles fournies dans les comptes donnent aux utilisateurs une base leur permettant d'apprécier l'incidence des contrats de location sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie du preneur.
- Le preneur doit notamment présenter, sous forme de tableau, les informations suivantes :
 - la dotation aux amortissements des actifs loués par catégorie de biens,
 - la charge d'intérêts sur les obligations locatives,
 - les loyers relatifs aux contrats de location ayant une faible valeur et à court terme,
 - les paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation initiale de l'obligation locative,
 - le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location,
 - la valeur comptable des actifs loués à la date de clôture, par catégorie de biens,
 - les produits de sous-location.
- Le preneur doit fournir une analyse des échéances des obligations locatives et la présenter séparément des analyses des échéances des autres passifs financiers, conformément aux dispositifs de la norme IFRS 7 Instruments financiers : informations à fournir.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

- La présente norme s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.
- L'entité qui applique déjà IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients, est autorisée à appliquer la présente norme par anticipation.