**FICHE A SAVOIR**

**Comptabilisation des contrats de location chez le preneur**

[1. INTRODUCTION 2](#_Toc483314748)

[2. CHAMP D’APPLICATION DE LA NORME IFRS 16 2](#_Toc483314749)

[3. CONTRTATS DE LOCATION DONT LE BIEN SOUS-JACENT EST DE FAIBLE VALEUR : EXEMPTION DE COMPTABILISATION 2](#_Toc483314750)

[4. IDENTIFICATION D’UN CONTRAT DE LOCATION 3](#_Toc483314751)

[5. COMPOSANTE LOCATIVE DISTINCTIVE 6](#_Toc483314752)

[6. DETERMINATION DE LA DUREE DU CONTRAT DE LOCATION 6](#_Toc483314753)

[7. COMPTABILISATION INITIALE 7](#_Toc483314754)

[7.1. EVALUATION INITIALE DE L’OBLIGATION LOCATIVE 7](#_Toc483314755)

[7.2. EVALUATION INITIALE DE L’ACTIF AU TITRE DU DROIT D’UTILISATION 7](#_Toc483314756)

[8. COMPTABILISATION ULTERIEURE 7](#_Toc483314757)

[8.1. EVALUATION ULTERIEURE DE L’OBLIGATION LOCATIVE 7](#_Toc483314758)

[8.2. EVALUATION ULTERIEURE DE L’ACTIF AU TITRE DU DROIT D’UTILISATION 8](#_Toc483314759)

[8.3. MODIFICATIONS DE CONTRAT DE LOCATION 9](#_Toc483314760)

[9. PRESENTATION 9](#_Toc483314761)

[10. INFORMATIONS A FOURNIR 9](#_Toc483314762)

[11. DATE D’ENTREE EN VIGUEUR 10](#_Toc483314763)

[12. DISPOSITIONS TRANSITOIRES 10](#_Toc483314764)

[12.1. DEFINITION DU CONTRAT DE LOCATION 10](#_Toc483314765)

[12.2. CONTRATS ANTERIEUREMENT IDENTIFIES COMME CONTRATS DE LOCATION SELON IAS 17 11](#_Toc483314766)

[12.3. APPLICATION RETROSPECTIVE 11](#_Toc483314767)

[12.4. CONTRATS DE LOCATION ANTERIEUREMENT CLASSES EN TANT QUE CONTRATS DE LOCATION SIMPLE 11](#_Toc483314768)

[12.5. CONTRATS DE LOCATION ANTERIEUREMENT CLASSES EN TANT QUE CONTRATS DE LOCATION-FINANCEMENT 12](#_Toc483314769)

[12.6. INFORMATIONS A FOURNIR 12](#_Toc483314770)

[13. EXEMPLES D’APPLICATION 12](#_Toc483314771)

**Date d’établissement** : 09/2016 & 04/2017

**Contenu :** Cette fiche a été rédigée à partir de la norme IFRS 16 Contrats de location.

* 1. INTRODUCTION

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 1er janvier 2019, sous réserve de son adoption pour cette date par l’Union européenne, remplacera 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 à l’exception de ceux de faible valeur et sur de très courtes durées selon un modèle comptable unique. Il n’y aura plus de distinction entre les contrats de location simple et les contrats de location-financement**.

IFRS 16 établit les principes de comptabilisation, d’évaluation et de 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 aux contrats de location.

L’application de la norme IFRS 16 devra permettre aux utilisateurs des états financiers d’apprécier l’incidence des contrats de location sur la performance financière, la situation financière et les flux de trésorerie de l’entité.

* 1. CHAMP D’APPLICATION DE LA NORME IFRS 16

La présente norme couvre tous les contrats de location et les contrats de sous-location, sauf :

* les contrats portant sur la prospection ou l’exploitation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel ou d’autres ressources non-renouvelables similaires ;
* les contrats de location d’actifs biologiques qui entrent dans le champ d’application d’IAS 41 ;
* les accords de concession de service qui entrent dans le champ d’application d’IFRIC 12 ;
* les licences de propriété intellectuelle octroyées par un bailleur qui entrent dans le champ d’application d’IFRS 15 ;
* les droits détenus par un preneur en vertu d’un accord de licence entrant dans le champ d’application d’IAS 38, tels que les films cinématographiques, les enregistrements vidéo, les pièces de théâtre, les manuscrits, les brevets et les droits de reproduction.

Le preneur peut appliquer IFRS 16 aux contrats de location d’immobilisations incorporelles autres que ceux décrits précédemment, mais il n’est pas tenu de le faire.

* 1. CONTRTATS DE LOCATION DONT LE BIEN SOUS-JACENT EST DE FAIBLE VALEUR : EXEMPTION DE COMPTABILISATION

**Le preneur peut choisir de ne pas appliquer les dispositifs de comptabilisation et de présentation requis par IFRS 16 :**

* **à des contrats de location à court terme ;**
* **à des contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur.**

**Les contrats de location à court terme sont ceux ayant une durée inférieure ou égale à 1 an.**

**L’appréciation que le preneur porte sur la valeur du bien sous-jacent doit reposer sur la valeur du bien à l’état neuf, peu importe l’âge de ce bien au moment de la location.**

**L’appréciation visant à déterminer si le bien sous-jacent est de faible valeur doit être portée dans l’absolu**. Tout contrat de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur peut donc être comptabilisé en charge, qu’il soit significatif ou non pour le preneur. La taille, la nature et la situation du preneur n’ont aucune incidence sur cette appréciation.

Le bien sous-jacent ne peut être de faible valeur que si les deux conditions suivantes sont réunies :

* le preneur peut tirer avantage de l’utilisation du bien sous-jacent pris isolément ou en le combinant avec d’autres ressources aisément disponibles ;
* le bien sous-jacent ne dépend pas fortement d’autres biens et n’y est pas étroitement lié.

**Parmi les exemples de biens sous-jacents de faible valeur, on peut notamment trouver les tablettes et les ordinateurs personnels, les petits meubles de bureau ainsi que les téléphones (la valeur souvent citée est de 5 000 USD).**

**Lorsque le preneur choisit de ne pas comptabiliser au bilan les contrats à court terme et les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur, il doit comptabiliser en charge les paiements de loyers associés à ces contrats**, soit selon la méthode linéaire sur la durée du contrat de location, soit selon une autre méthode systématique.

**Le choix comptable pour les contrats de location à court terme est effectué par catégorie de biens sous-jacents**. Une catégorie de biens sous-jacents est un regroupement de biens sous-jacents de nature similaire, utilisés de manière similaire dans les activités d’une entité.

**Le choix comptable pour les contrats de location dont le bien sous-jacent est de faible valeur peut être exercé contrat par contrat.**

* 1. IDENTIFICATION D’UN CONTRAT DE LOCATION

Les critères d’identification d’un contrat de location sont :

* d’une part, l’existence d’un bien identifié ;
* d’autre part, le droit de contrôler l’utilisation du bien identifié par le preneur.

**Le bien 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 le bien tout au long de la durée d’utilisation.

Si le fournisseur a le droit substantiel de remplacer le bien tout au long de la durée d’utilisation, le client ne détient pas le droit d’utiliser un bien déterminé, même si ce dernier est explicitement mentionné. Le droit du fournisseur de remplacer le bien est substantiel seulement si les deux conditions suivantes sont réunies :

* le fournisseur a la capacité pratique de remplacer le bien par un autre tout au long de la durée d’utilisation ;
* l’exercice du droit de substitution fournirait un avantage économique au fournisseur.

Lorsque le client ne peut pas facilement déterminer si le fournisseur détient un droit de substitution substantiel, il doit présumer que le droit de substitution du fournisseur, le cas échéant, n’est pas substantiel.

**Le preneur détient le droit de contrôler l’utilisation du bien identifié lorsque celui-ci peut obtenir la quasi- totalité des avantages économiques découlant de son utilisation pendant la durée de la location et qu'il a le droit de décider comment et à quelle fin l’utiliser**. Le client peut tirer des avantages économiques de l’utilisation du bien directement ou indirectement de différentes façons, notamment en utilisant, détenant ou sous-louant le bien.

Le client a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l’utiliser tout au long de la durée d’utilisation si l’une ou l’autre des conditions suivantes est remplie :

* Le client a le droit d’exploiter le bien (ou de décider de la manière dont le bien est exploité par d’autres) tout au long de la durée d’utilisation, sans que le fournisseur puisse changer les consignes d’exploitation ;
* Le client a conçu le bien d’une façon qui prédétermine comment l’utiliser et à quelle fin l’utiliser tout au long de la durée d’utilisation.

La figure 1 peut aider les entités à déterminer si un contrat est ou contient un contrat de location.

**Figure 1 : Arbre décisionnel pour déterminer si un contrat contient un élément de location**

Non

Y-a-t-il un bien déterminé ?

Oui

Non

Le client détient-il le droit d’obtenir la quasi-totalité des avantages économiques liés à l’utilisation du bien tout au long de la durée d’utilisation ?

Oui

Le client

Qui a le droit de décider comment utiliser le bien et à quelle fin l’utiliser tout au long de la durée d’utilisation : le client, le fournisseur ou ni l’un ni l’autre ?

Le fournisseur

Ni l’un ni l’autre ; la manière dont le bien sera utilisé est prédéterminée.

Le client a-t-il le droit d’exploiter le bien tout au long de la durée d’utilisation, sans que le fournisseur puisse changer les consignes d’exploitation ?

Oui

Non

Non

Le bien a-t-il été conçu par le client d’une façon qui prédétermine comment le bien sera utilisé et à quelle fin il le sera tout au long de la durée d’utilisation ?

Oui

* 1. COMPOSANTE LOCATIVE DISTINCTIVE

Le droit d’utiliser un bien sous-jacent est une composante locative distincte si les conditions suivantes sont réunies :

* Le preneur peut tirer avantage de l’utilisation du bien sous-jacent, pris isolément ou en combinaison avec d’autres ressources qui lui sont aisément disponibles ;
* Le bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents prévus au contrat et n’y est pas étroitement lié. Par exemple, le fait que le preneur puisse décider de ne pas louer le bien sous-jacent sans que cela ait pour autant une incidence importante sur ses droits relatifs à l’utilisation d’autres biens sous-jacents prévus au contrat peut indiquer que ce bien sous-jacent ne dépend pas fortement des autres biens sous-jacents et qu’il n’y est pas étroitement lié.

**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.**

**Mesure de simplification : Le preneur peut choisir de ne pas séparer les composantes locatives des composantes non locatives, mais plutôt de comptabiliser chaque composante locative et les composantes non locatives qui s’y rattachent comme une seule composante, de nature locative. Ce choix doit être exercé par catégorie de biens sous-jacents.**

* 1. DETERMINATION DE LA DUREE DU CONTRAT DE LOCATION

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.

La durée pendant laquelle le contrat de location est non résiliable est l'intervalle de temps durant lequel le contrat est exécutoire. **Pour déterminer la période pour laquelle le contrat est non résiliable, le preneur doit effectuer une analyse attentive des termes de chaque contrat de location**.

**L’appréciation de la certitude raisonnable d’exercer l’option de prolongation ou/et de ne pas exercer l’option de résiliation implique le jugement professionnel de chaque preneur.**

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 ;
* la conditionnalité liée à l’exercice de l’option et la probabilité que les conditions soient remplies.

Le preneur doit modifier la durée du contrat de location si la période pour laquelle le contrat de location est non résiliable change. Par exemple, le preneur exerce une option qu’il n’avait pas incluse dans la détermination initiale de la durée du contrat de location.

La durée du contrat de location commence à la date de début et comprend le temps pendant lequel le bailleur met à disposition du preneur le bien pour l’utilisation gratuite.

* 1. COMPTABILISATION INITIALE
     1. EVALUATION INITIALE DE L’OBLIGATION LOCATIVE

**A la date de début du contrat, le preneur doit évaluer l’obligation locative à la valeur actualisée des paiements de loyers qui n’ont pas encore été versés. La valeur actualisée des paiements de loyers doit être calculée à l’aide du taux d’intérêt implicite du contrat de location s’il est possible de déterminer facilement 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 sommes que le preneur s’attend à devoir payer au bailleur au titre de garanties de valeur résiduelle ;
* le prix d’exercice de l’option d’achat que le preneur a la certitude raisonnable d’exercer ;
* les pénalités en cas de résiliation du contrat de location.
  + 1. 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 initial de l’obligation locative comptabilisé au passif ;
* les paiements de loyers déjà effectués, déduction faite des avantages incitatifs à la location reçus ;
* les coûts directs initiaux engagés par le preneur ;
* une estimation des coûts que le preneur devra engager pour le démantèlement et l’enlèvement du bien sous-jacent ainsi que la restauration du lieu ou pour la remise du bien sous-jacent dans l’état exigé par les termes et les conditions du contrat de location.
  1. COMPTABILISATION ULTERIEURE
     1. EVALUATION ULTERIEURE DE L’OBLIGATION LOCATIVE

Les paiements de loyers comprennent deux 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.

Le preneur 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.

Le preneur doit réévaluer la valeur comptable de l’obligation locative pour refléter sa nouvelle appréciation ou les modifications de contrat de location ou pour refléter la révision des paiements de loyers qui sont en substance des paiements fixes.

Enfin, le preneur doit comptabiliser au compte de résultat les paiements de loyers variables qui n’ont pas été pris en compte dans l’évaluation initiale de l’obligation locative, dans la période au cours de laquelle se produit l’événement qui est à l’origine de ces paiements.

Le preneur doit réévaluer l'obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen d'un taux d'actualisation révisé dans l'une ou l'autre des situations suivantes :

* Il y a un changement dans la durée du contrat de location, auquel cas le preneur doit déterminer les paiements de loyers révisés en fonction de la durée révisée du contrat de location ;
* Il y a un changement dans l'appréciation d'une option d'achat du bien sous-jacent.

Le preneur doit réévaluer l’obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés, dans l’une ou l’autre des situations suivantes :

* il y a un changement dans les sommes que le preneur s’attend à devoir payer au bailleur au titre d’une garantie de valeur résiduelle, auquel cas il doit refléter dans sa révision des paiements de loyers la variation des sommes qu’il s’attend à devoir payer au bailleur au titre de la garantie de valeur résiduelle ;
* il y a un changement dans les paiements de loyers futurs en raison d’une variation de l’indice ou du taux utilisé pour déterminer ces paiements.
  + 1. EVALUATION ULTERIEURE DE L’ACTIF AU TITRE DU DROIT D’UTILISATION

Après la date de début du contrat, le preneur doit évaluer l’actif au titre du droit d’utilisation au coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur et ajusté, le cas échéant, pour tenir compte des réévaluations de l’obligation locative.

L’actif au titre du droit d’utilisation doit être amorti et déprécié conformément aux dispositifs des normes IAS 16 Immobilisations corporelles et IAS 36 Dépréciation d’actifs.

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 dispose d’une option d’achat qu’il a la certitude raisonnable d’exercer, le preneur doit amortir l’actif sur sa durée d’utilité. Le cas échéant, le preneur doit amortir l’actif sur sa durée d’utilité ou sur sa durée de location si cette dernière est plus courte.

Le preneur doit appliquer le modèle de la juste valeur à ses actifs au titre de droits d’utilisation qui répondent à la définition d’un immeuble de placement au sens d’IAS 40 lors du choix du modèle de la juste valeur décrit dans cette norme.

Le preneur peut choisir d'appliquer le modèle de réévaluation décrit dans IAS 16 à tous les actifs au titre de droits d'utilisation qui se rattachent à des immobilisations corporelles de cette catégorie.

* + 1. MODIFICATIONS DE CONTRAT DE LOCATION

Le preneur doit considérer une modification de contrat de location comme un contrat de location distinct si les deux conditions suivantes sont remplies :

* La modification élargit l’étendue du contrat de location par l’ajout d’un droit d’utiliser un ou plusieurs biens sous-jacents ;
* La contrepartie prévue au contrat de location augmente d’un montant proportionné au prix distinct du droit d’utilisation ajouté.

Dans le cas où la modification de contrat de location n’est pas traitée comme un contrat de location distinct, à la date d’entrée en vigueur de la modification, le preneur doit :

* répartir la contrepartie prévue au contrat modifié ;
* déterminer la durée du contrat de location modifié ;
* réévaluer l’obligation locative en actualisant les paiements de loyers révisés au moyen d’un taux d’actualisation révisé.
  1. PRESENTATION

**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.**

Si le preneur ne présente pas les actifs au titre des droits d’utilisation et les obligations locatives séparément des autres actifs et passifs dans le bilan, il doit indiquer les postes du bilan dans lesquels ces actifs et ces passifs sont inclus.

Dans l’état du résultat net et des autres éléments du résultat global, le preneur doit présenter la charge d’intérêt sur l’obligation locative séparément de la dotation aux amortissements pour l’actif au titre du droit d’utilisation. La charge d’intérêts sur l’obligation locative est une composante des charges financières, lesquelles doivent, selon la norme IAS 1 Présentation des états financiers, être présentées séparément dans l’état du résultat net et des autres éléments du résultat global.

Dans le tableau des flux de trésorerie, le preneur doit classer :

* le paiement correspondant au remboursement du principal de l’obligation locative dans les activités de financement ;
* la sortie de trésorerie correspondant au paiement de la charge d’intérêts sur l’obligation locative en appliquant les dispositions d’IAS 7 Tableau des flux de trésorerie relatives aux intérêts versés.
* les paiements de loyers au titre des contrats de location ayant une faible valeur et à court terme et les paiements de loyers variables qui n’ont pas été pris en compte dans l’évaluation initiale de l’obligation locative, dans les activités d’exploitation.
  1. INFORMATIONS A FOURNIR

Le preneur doit fournir, dans une seule note ou section, des 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 présenter sous forme de tableau, les informations suivantes :

* La dotation aux amortissements des actifs au titre de droits d’utilisation, 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 au titre de droits d’utilisation à la date de clôture, par catégorie de biens ;
* Les produits de sous-location tirés d’actifs au titre de droits d’utilisation ;
* Les entrées d’actifs au titre du droit d’utilisation ;
* Les profits et pertes résultant de transactions de cession bail.

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.

Le preneur doit fournir les informations quantitatives et qualitatives suivantes :

* La nature des activités de location du preneur ;
* Les sorties de trésorerie futures qui n’ont pas été prises en compte dans l’évaluation des obligations locatives (ex. paiements de loyers variables, options de prolongation et de résiliation, garanties de valeur résiduelle, contrats de location qui n’ont pas encore débuté mais par lesquels le preneur est engagé…) ;
* Les restrictions (covenants) que comportent les contrats de location ;
* Les transactions de cession bail.
  1. DATE D’ENTREE EN VIGUEUR

La présente norme s’applique aux exercices ouverts à compter du 1er 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.

* 1. DISPOSITIONS TRANSITOIRES

La norme IFRS 16 offre de nombreuses options de transition pour la première année de son application.

* + 1. DEFINITION DU CONTRAT DE LOCATION

A la date de la première application, le preneur n’est pas tenu de réapprécier si un contrat est ou contient un contrat de location.

Par conséquent, le preneur peut :

* appliquer la nouvelle définition à tous les contrats de location ; ou
* appliquer la nouvelle définition uniquement aux nouveaux contrats.
  + 1. CONTRATS ANTERIEUREMENT IDENTIFIES COMME CONTRATS DE LOCATION SELON IAS 17

Deux mesures transitoires sont proposées par IFRS 16 :

* Le preneur peut appliquer la présente norme aux contrats qu’il avait antérieurement identifiés comme des contrats de location en application d’IAS 17 *Contrats de location et d’IFRIC 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location*.
* Le preneur n’applique pas la présente norme aux contrats qu’il n’avait pas antérieurement identifiés comme contenant un contrat de location en application d’IAS 17 et d’IFRIC 4.
  + 1. APPLICATION RETROSPECTIVE

Le preneur doit appliquer la présente norme à ses contrats de location :

* soit de manière rétrospective pour chaque période antérieure pour laquelle il présente l’information financière (ex. N et N-1), conformément à IAS 8 *Méthodes comptables, changements d’estimations comptables et erreurs* (**méthode rétrospective totale**) ;
* soit de manière rétrospective en comptabilisant l’effet cumulatif de la première application de la norme comme un ajustement du solde d’ouverture des résultats non distribués. Le preneur ne doit donc pas retraiter les informations comparatives (**méthode rétrospective modifiée**).

Le choix de l’option s’applique à tous les contrats de location du preneur.

* + 1. CONTRATS DE LOCATION ANTERIEUREMENT CLASSES EN TANT QUE CONTRATS DE LOCATION SIMPLE

Si le preneur retient la méthode rétrospective par la comptabilisation de l’effet cumulatif de la première application de la norme, il doit, à la date de première application :

* comptabiliser au bilan une obligation locative au titre des contrats antérieurement classés en tant que contrats de location simple selon IAS 17, et l’évaluer à la valeur actualisée des paiements de loyers restant, par l’application de son taux d’emprunt marginal ;
* comptabiliser au bilan un actif au titre du droit d’utilisation pour les contrats antérieurement classés en tant que contrats de location simple selon IAS 17, et l’évaluer :
  + soit en déterminant la valeur comptable comme si la présente norme avait été appliquée depuis le début du contrat de location, puis en l’actualisant à l’aide de son taux d’emprunt marginal à la date de première application ;
  + soit au montant de l’obligation locative, ajusté du montant des loyers payés d’avance ou à payer qui étaient comptabilisés dans l’état de la situation financière relativement à ce contrat de location avant la date de première application.

Lorsque le preneur applique la méthode rétrospective modifiée à des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location simple en application d'IAS 17, il peut choisir une ou plusieurs mesures de simplification suivantes :

1. Appliquer un taux d'actualisation unique à un portefeuille de contrats de location présentant des caractéristiques similaires ;
2. Au lieu d’effectuer un test de dépréciation, s’appuyer sur l’évaluation qu’il a faite de ses contrats de location immédiatement avant la date de première application pour déterminer si des contrats sont déficitaires conformément à IAS 37 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. Par conséquent, à la date de première application, le preneur doit ajuster l’actif au titre du droit d’utilisation du montant de provision pour les contrats de location déficitaires comptabilisé immédiatement avant la date de première application ;
3. Ne pas appliquer les dispositions transitoires aux contrats de location dont la durée de location restante est inférieure à 12 mois à la date de première application. Dans ce cas, il doit :

* enregistrer ces contrats de location en charges comme s’il s’agissait de contrats de location à court terme comptabilisés selon la méthode autorisée par IFRS 16 ;
* inclure le coût de ces contrats de location dans la charge relative aux contrats de location à court terme de l’exercice de première application.
  + 1. CONTRATS DE LOCATION ANTERIEUREMENT CLASSES EN TANT QUE CONTRATS DE LOCATION-FINANCEMENT

Lorsque le preneur choisit d’appliquer la méthode rétrospective modifiée à des contrats de location antérieurement classés en tant que contrats de location-financement, il doit utiliser comme valeur comptable de l’actif au titre du droit d’utilisation et de l’obligation locative à la date de première application la valeur comptable de cet actif et de ce passif évaluée immédiatement avant cette date conformément à IAS 17.

* + 1. INFORMATIONS A FOURNIR

Lorsque le preneur choisit d’appliquer la méthode rétrospective modifiée à ses contrats de location, il doit fournir les informations exigées par IAS 8 relativement à la première application. Il doit aussi fournir les informations suivantes :

* le taux d’emprunt marginal moyen pondéré appliqué aux obligations locatives comptabilisées dans le bilan à la date de première application ;
* l’explication, le cas échéant, de l’écart entre les deux montants suivants :
  + les engagements au titre des contrats de location simple présentés en application d’IAS 17 à la date de clôture de l’exercice précédant immédiatement la date de première application, actualisés au moyen du taux d’emprunt marginal à la date de première application,
  + les obligations locatives comptabilisées dans le bilan à la date de première application.
  1. EXEMPLES D’APPLICATION

EXEMPLE 1 : DEFINITION D’UN CONTRAT DE LOCATION

Une entreprise multinationale (le client) conclut un contrat de cinq ans avec une compagnie aérienne visant l’utilisation d’un jet d’affaires particulier. Le contrat précise les caractéristiques intérieures et extérieures du jet. La compagnie aérienne est autorisée à utiliser un autre avion, mais cela ne serait pas rentable pour diverses raisons, notamment en raison du coût de personnalisation de l’avion afin qu’il réponde aux exigences contractuelles.

Sous réserve de certaines restrictions, le client décide du trajet effectué par le jet d’affaires et des passagers qui y embarqueront. La compagnie aérienne pilote le jet avec son propre équipage.

**Analyse - Le contrat contient un contrat de location. Le contrat précise un jet d’affaires. Le droit de la compagnie aérienne de choisir un autre avion n’est pas substantiel, puisque l’exercice de ce droit ne serait pas rentable. Le client décide de la manière dont le jet est utilisé et à quelle fin, ce qui lui confère le droit de contrôler l’utilisation du jet.**

EXEMPLE 2 : DEFINITION D’UN CONTRAT DE LOCATION

Un constructeur automobile conclut un contrat avec une compagnie maritime afin de transporter des automobiles de Hambourg à Singapour. Le contrat précise le navire utilisé et les automobiles à transporter, qui rempliront le navire à pleine capacité. La compagnie maritime exploite et entretient le navire, et elle est responsable du transport sécuritaire des automobiles vers Singapour. Le constructeur automobile ne peut effectuer aucun changement (à la destination ou à la nature du chargement par exemple) après la signature du contrat.

**Analyse – Le contrat ne contient aucun contrat de location. Après la signature du contrat, le client ne peut décider de la manière dont le navire est utilisé ni à quelle fin. Par conséquent, il ne contrôle pas l’utilisation de l’actif. Le contrat prédétermine la manière dont le navire sera utilisé et à quelle fin, mais le client n’exploite pas le navire et ne l’a pas conçu.**

EXEMPLE 3 : DETERMINATION DU TAUX D’INTERET IMPLICITE

Contrat de location de 5 ans pour un matériel industriel

Montant de l'obligation locative = 1 200 K€

Redevance annuelle de 304 K€, payable à terme échu

Prix de rachat = 1 €

Durée d'utilisation de ce matériel = 5 ans

Aucun coût direct initial n'a été engagé et aucun avantage incitatif à la location n'a été reçu.

Taux d'intérêt implicite i : c'est le taux qui permet d'avoir le montant de l'obligation locative, lequel est égal à la somme des cash flows futurs actualisés.

1 200 = 304 x (1+i)^-1 + 304 x (1+i)^-2 +...+ 304 x (1+i)^-5

Soit i = 8%