

Interprétation IFRIC 4

Déterminer si un accord contient un contrat de location

Références

- IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 16 *Immobilisations corporelles* (révisée en 2003)
- IAS 17 *Contrats de location* (révisée en 2003)
- IAS 38 *Immobilisations incorporelles* (révisée en 2004)
- IFRIC 12 *Accords de concession de services*

Contexte

- 1 Une entité peut conclure un accord, comportant une transaction ou une série de transactions liées, qui n'a pas la forme légale d'un contrat de location mais qui confère un droit d'utiliser un actif (par exemple un élément d'immobilisation corporelle) en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. Les exemples d'accords dans lesquels une entité (le fournisseur) peut conférer à une autre entité (l'acheteur) un tel droit d'utiliser un actif, souvent conjointement avec des services liés, comprennent :
 - les accords d'externalisation (par exemple, l'externalisation des fonctions de traitement des données d'une entité) ;
 - les accords dans l'industrie des télécommunications, dans lesquels les fournisseurs de capacité de réseau concluent avec des acheteurs des contrats de fourniture de droits à capacité ;
 - les contrats d'achat ferme (*take-or-pay*) ou similaires, par lesquels les acheteurs doivent effectuer des paiements spécifiés, qu'ils prennent ou non livraison des produits ou services objet du contrat (par exemple, un contrat d'achat ferme (*take-or-pay*) pour acquérir substantiellement la totalité de la production d'une centrale électrique d'un fournisseur).
- 2 La présente interprétation fournit des indications permettant de déterminer si de tels accords sont, ou contiennent, des contrats de location à comptabiliser selon IAS 17. Elle ne contient pas d'indications pour déterminer la façon dont un tel contrat de location doit être classé selon cette norme.
- 3 Dans certains accords, l'actif sous-jacent, objet du contrat de location, fait partie d'un actif plus important. La présente interprétation ne traite pas du cas où une partie d'un actif plus important est elle-même l'actif sous-jacent aux fins de l'application d'IAS 17. Néanmoins, les accords dans lesquels l'actif sous-jacent représenterait une unité de comptabilisation soit dans IAS 16, soit dans IAS 38, sont dans le champ d'application de la présente interprétation.

Champ d'application

- 4 La présente interprétation ne s'applique pas aux accords :
 - (a) qui sont ou qui contiennent des contrats de location exclus du champ d'application d'IAS 17 ; ou
 - (b) qui sont des accords de concession de services de type « public-privé » dans le champ d'application d'IFRIC 12.

Questions

- 5 Les questions traitées dans la présente interprétation sont :
 - (a) comment déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location tel que défini dans IAS 17 ;

- (b) à quel moment il convient d'effectuer l'appréciation ou le réexamen pour déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location ; et
- (c) si un accord est, ou contient, un contrat de location, comment les paiements au titre du contrat de location doivent être séparés des paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord.

Consensus

Déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location

- 6 Pour déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location, il convient de se fonder sur la substance de l'accord et d'apprécier si :
- (a) l'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un ou de plusieurs actifs spécifiques (l'actif) ; et
 - (b) l'accord confère un droit d'utiliser l'actif.

L'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif spécifique

- 7 Bien qu'un actif spécifique puisse être explicitement identifié dans un accord, il ne fait pas l'objet d'un contrat de location si l'exécution de l'accord ne dépend pas de l'utilisation de l'actif spécifié. Par exemple, si le fournisseur est tenu de livrer une quantité spécifiée de marchandises ou de services et a le droit et la possibilité de les fournir en utilisant d'autres actifs non spécifiés dans l'accord, dans ce cas, l'exécution de l'accord ne dépend pas de l'actif spécifié et l'accord ne contient pas de contrat de location. Une obligation de garantie, qui permet ou impose la substitution des mêmes actifs ou d'actifs similaires lorsque l'actif spécifié ne fonctionne pas correctement, n'empêche pas le traitement en contrat de location. En outre, une disposition contractuelle (éventuelle ou autre) permettant ou imposant au fournisseur de substituer d'autres actifs pour une raison quelconque à ou après une date spécifiée, n'empêche pas le traitement en contrat de location avant la date de substitution.
- 8 Un actif a été implicitement spécifié si, par exemple, le fournisseur détient ou loue un seul actif pour exécuter l'obligation et s'il n'est pas économiquement faisable ou praticable que le fournisseur remplisse son obligation par l'utilisation d'autres actifs.

L'accord confère un droit d'utiliser l'actif

- 9 Un accord confère le droit d'utiliser l'actif si l'accord confère à l'acheteur (le preneur) le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent. Le droit de contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent est conféré si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite :
- (a) L'acheteur a la possibilité ou le droit d'exploiter l'actif ou d'ordonner à d'autres de l'exploiter de la façon qu'il établit tout en obtenant ou contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif.
 - (b) L'acheteur a la possibilité ou le droit de contrôler l'accès physique à l'actif sous-jacent tout en obtenant ou en contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité de l'actif.
 - (c) Les faits et circonstances indiquent qu'il est peu probable qu'une ou plusieurs parties, autres que l'acheteur, prendront plus qu'une partie insignifiante de la production ou autre utilité produite ou générée par l'actif pendant la durée de l'accord, et le prix que l'acheteur paiera au titre de la production n'est ni contractuellement fixé par unité produite, ni égal au prix du marché actuel par unité produite au moment de la livraison de la production.

Appréciation ou réexamen d'un accord pour déterminer s'il est, ou contient, un contrat de location

- 10 L'appréciation d'un accord pour déterminer s'il contient un contrat de location doit se faire au commencement de l'accord, c'est-à-dire à la première des dates : date de l'accord et date de l'engagement des parties sur les principales conditions de l'accord, sur la base de tous les faits et circonstances. Un réexamen pour déterminer si l'accord contient un contrat de location postérieurement au commencement de l'accord ne doit être effectué que si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite :
- (a) Une modification des termes contractuels se produit, sauf si la modification a pour seul effet le renouvellement ou la prorogation de l'accord.

- (b) Une option de renouvellement est exercée ou une prorogation est convenue par les parties à l'accord, sauf si la durée du renouvellement ou de la prorogation avait été initialement incluse dans la durée du contrat de location selon le paragraphe 4 d'IAS 17. Un renouvellement ou une prorogation de l'accord qui n'inclut pas la modification de l'un quelconque des termes de l'accord initial avant la fin de la durée de celui-ci doit être évalué selon les paragraphes 6 à 9, uniquement en ce qui concerne la période de renouvellement ou de prorogation.
 - (c) Il y a un changement pour déterminer si l'exécution dépend d'un actif spécifié.
 - (d) Il y a un changement à l'actif, par exemple, un changement physique substantiel apporté à une immobilisation corporelle.
- 11 Un réexamen d'un accord doit être fondé sur les faits et circonstances à la date du réexamen, y compris la durée restante de l'accord. Des changements d'estimations (par exemple, le montant estimé de production à livrer à l'acheteur ou à d'autres acheteurs potentiels) ne déclencheraient pas de réexamen. Si un accord est réexaminé et s'il est établi qu'il contient un contrat de location (ou ne contient pas de contrat de location), la comptabilisation du contrat de location doit être appliquée (ou cesser de s'appliquer) :
- (a) dans le cas de (a), (c) ou (d) du paragraphe 10, à partir du moment où le changement de circonstances donnant lieu au réexamen survient ;
 - (b) dans le cas de (b) du paragraphe 10, à partir du commencement de la période de renouvellement ou de reconduction.

Distinction entre les paiements au titre du contrat de location et les autres paiements

- 12 Si un accord contient un contrat de location, les parties à l'accord doivent appliquer à l'élément location du contrat les dispositions d'IAS 17, sauf exonération de ces dispositions selon le paragraphe 2 d'IAS 17. En conséquence, si un accord contient un contrat de location, celui-ci doit être classé comme contrat de location-financement ou comme contrat de location simple selon les paragraphes 7 à 19 d'IAS 17. D'autres éléments de l'accord qui ne sont pas dans le champ d'application d'IAS 17 doivent être comptabilisés selon d'autres normes.
- 13 Pour appliquer les dispositions d'IAS 17, les paiements et autres contreparties imposés par l'accord doivent être séparés au commencement de l'accord ou lors d'un réexamen de l'accord entre ceux afférents à la location et ceux concernant d'autres éléments sur la base de leurs justes valeurs relatives. Les paiements minimaux au titre de la location tels que définis au paragraphe 4 d'IAS 17 n'incluent que les paiements relatifs à la location (c'est-à-dire le droit d'utiliser l'actif) et excluent les paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord (par exemple concernant les services et le coût des intrants).
- 14 Dans certains cas, la séparation des paiements concernant la location des paiements relatifs à d'autres éléments de l'accord impose que l'acheteur utilise une technique d'estimation. Par exemple, un acheteur peut estimer les paiements au titre de la location par référence à un contrat de location relatif à un actif comparable qui ne contient aucun autre élément, ou en estimant les paiements au titre des autres éléments de l'accord par référence à des accords comparables, et ensuite en déduisant ces paiements du total des paiements dans le cadre de l'accord.
- 15 Si un acheteur conclut qu'il est impraticable de séparer les paiements de manière fiable, il doit :
- (a) dans le cas d'un contrat de location-financement, comptabiliser un actif et un passif à un montant égal à la juste valeur¹ de l'actif sous-jacent qui était identifié aux paragraphes 7 et 8 comme l'objet de la location. Ultérieurement, le passif doit être réduit à mesure que les paiements sont effectués et une charge financière imputée sur le passif, comptabilisée en utilisant le taux marginal d'endettement de l'acheteur² ;
 - (b) dans le cas d'une location simple, traiter tous les paiements intervenant aux termes de l'accord comme des paiements au titre de la location pour se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir d'IAS 17, mais :
 - (i) fournir des informations sur ces paiements séparément des paiements minimaux au titre de la location d'autres accords qui n'incluent pas de paiements relatifs à des éléments ne relevant pas du contrat de location, et

¹ Dans IAS 17, le terme « juste valeur » est utilisé avec une signification qui diffère à certains égards de la définition qu'en donne IFRS 13 *Évaluation de la juste valeur*. Par conséquent, lorsqu'une entité applique IAS 17, elle évalue la juste valeur selon celle-ci, et non selon IFRS 13.

² C'est-à-dire le taux marginal d'endettement du preneur tel que défini au paragraphe 4 d'IAS 17.

- (ii) déclarer que les paiements au sujet desquels des informations ont été fournies incluent aussi des paiements relatifs à des éléments de l'accord ne relevant pas du contrat de location.

Date d'entrée en vigueur

- 16 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente interprétation à une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2006, elle doit l'indiquer.
- 16A L'entité doit appliquer la modification énoncée au paragraphe 4(b) pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Si l'entité applique IFRIC 12 à une période antérieure, elle doit appliquer la modification à cette période.

Dispositions transitoires

- 17 IAS 8 précise comment une entité applique un changement de méthode comptable résultant de l'application initiale d'une interprétation. L'entité n'est pas tenue de se conformer à ces dispositions lorsqu'elle applique pour la première fois la présente interprétation. Si l'entité applique cette exemption, elle doit appliquer les paragraphes 6 à 9 de l'interprétation aux accords existant à l'ouverture de la première période pour laquelle des informations comparatives selon les IFRS sont présentées sur la base des faits et des circonstances existant à l'ouverture de cette période.