

Comment identifier et comptabiliser les contrats de location cachés ?



D.R.

Par Xavier Paper,
associé, Paper Audit &
Conseil

L'interprétation IFRIC 4 de l'IASB, intitulée «Déterminer si un accord contient un contrat de location» et dont l'application devient obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2006, a pour objet d'identifier les accords qui comportent des transactions n'ayant pas la forme légale de contrats de location mais qui confèrent le droit d'utiliser des actifs, le plus souvent de nature corporelle.

Les exemples les plus fréquents d'accords au terme desquels un fournisseur confère à son client le droit d'utiliser un actif dans le cadre de prestations de services liés concernent :

- les accords d'externalisation des fonctions de traitement de données, notamment informatiques ;
- dans l'industrie des télécommunications, les accords au terme desquels les fournisseurs de capacité de réseau concluent avec des acheteurs des contrats de fourniture de droits à capacité ;
- les contrats d'achats fermes dits de «take or pay» au terme desquels les acheteurs s'engagent à effectuer des paiements d'un montant spécifié à l'avance, qu'ils prennent ou non livraison des produits ou des services objet du contrat. Sous cet aspect, l'interprétation IFRIC 4 cite le cas d'un contrat d'acquisition de la totalité de la production d'une centrale électrique d'un fournisseur.

En conséquence, dès lors qu'un contrat de location caché est mis en évidence et qu'il entre dans le champ d'application de la norme IAS 17 relative aux contrats de location, il doit donner lieu à comptabilisation selon les dispositions de cette norme.

1- Les critères d'identification des contrats de location cachés

L'identification d'accords ou de transactions comportant des contrats de location cachés suppose la réunion de deux conditions : l'exécution de l'accord doit dépendre de l'utilisation d'un ou de plusieurs actifs spécifiques et l'accord doit conférer un droit d'utiliser l'actif. S'agissant de la première condition, l'utilisation d'un actif spécifique suppose que le fournisseur, tenu de livrer une quantité spécifiée de marchandises ou de services, n'a ni le droit ni la possibilité de les fournir en utilisant d'autres actifs que ceux spécifiés dans l'accord. A l'inverse, la présence d'une obligation de garantie imposant la substitution d'autres actifs similaires, en cas de non-fonctionnement des actifs d'origine, ne remet pas en cause l'identification d'un contrat de location caché. L'interprétation considère qu'un actif est implicitement spécifié lorsqu'un fournisseur détient ou loue un seul actif pour exécuter son obligation et qu'il n'est pas économiquement envisageable ni réaliste que le fournisseur s'acquitte de son obligation en utilisant des actifs alternatifs. De son côté, la deuxième condition, liée au droit d'utiliser l'actif, suppose que l'acheteur ait le droit de

contrôler l'utilisation de l'actif sous-jacent. Ce droit trouve à s'appliquer dans l'une des trois circonstances suivantes :

- l'acheteur a la possibilité ou le droit d'exploiter l'actif ou d'ordonner à d'autres de l'exploiter selon ses instructions, tout en obtenant ou contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production de l'actif ;
- l'acheteur a la possibilité ou le droit de contrôler l'accès physique à l'actif sous-jacent tout en obtenant ou contrôlant plus qu'une partie insignifiante de la production de l'actif ;
- les faits et circonstances indiquent qu'il est peu probable que d'autres parties que l'acheteur prendront plus qu'une partie insignifiante de la production de l'actif, et le prix que l'acheteur paiera au titre de cette production n'est ni contractuellement fixé par unité de production ni égal au prix du marché actuel par unité de production au moment de la livraison de la production.

2 - La comptabilisation des contrats de location cachés

Dès lors que les conditions ci-dessus sont satisfaites, il convient d'opérer, au sein des paiements effectués par l'acheteur, la distinction entre ceux relatifs à la location (droit d'utiliser l'actif) et ceux relatifs aux autres éléments de l'accord (prestations de services...), et d'examiner, à la lumière de la norme IAS 17, la nature du contrat de location (location simple ou location financement). En pratique, l'identification des paiements spécifiquement attachés à la location peut s'avérer délicate ; elle suppose soit l'estimation directe des loyers par référence à des contrats de location portant sur des actifs comparables, soit l'estimation des paiements liés aux autres éléments de l'accord par référence à des accords de nature comparable, en vue de procéder, par déduction, au calcul du montant des loyers. En présence d'un contrat de location simple, l'acheteur est conduit à identifier en clair les loyers sans que cela n'affecte son résultat ni ses capitaux propres. En présence d'un contrat de location financement, l'acheteur est conduit à comptabiliser au bilan une immobilisation corporelle et l'endettement financier correspondant. Au compte de résultat, la part des paiements correspondant aux loyers est éliminée par voie de retraitement ; en contrepartie est enregistrée la charge d'amortissement de l'actif et la charge financière liée à l'endettement. Ce retraitement affecte le résultat et les capitaux propres de l'acheteur. ■