

## RÈGLEMENT (CE) N° 1910/2005 DE LA COMMISSION

du 8 novembre 2005

modifiant le règlement (CE) n° 1725/2003 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, pour ce qui concerne l'IFRS 1, l'IFRS 6, les IAS 1, 16, 19, 24, 38, 39, l'IFRIC 4 et l'IFRIC 5

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

prestations définies existant au niveau du groupe, et prescrit la fourniture d'informations complémentaires.

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales <sup>(1)</sup>, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Certaines normes comptables internationales et les interprétations s'y rapportant, telles qu'en vigueur au 14 septembre 2002, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1725/2003 de la Commission <sup>(2)</sup>, y compris l'IAS 19 *Avantages du personnel*.
- (2) Le 9 décembre 2004, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié la norme internationale d'information financière n° 6 (IFRS 6) *Exploration for and evaluation of mineral resources*, comme solution provisoire devant permettre aux entités qui opèrent dans ce secteur d'activité de se conformer aux IFRS sans modification majeure de leurs pratiques comptables. L'IFRS 6 dispense les entreprises qui exposent des dépenses d'exploration et d'évaluation d'appliquer certaines exigences d'autres IFRS. Dans des cas déterminés, ces entreprises sont autorisées à maintenir le traitement comptable actuellement appliqué à ces dépenses. La norme fournit des orientations sur les indicateurs de perte de valeur des actifs d'exploration et d'évaluation ainsi que sur les tests de perte de valeur à appliquer à ces actifs.
- (3) Le 16 décembre 2004, l'IASB a publié une modification de l'IAS 19 *Avantages du personnel*. La norme révisée introduit une nouvelle option concernant la comptabilisation des gains et pertes actuariels relatifs aux régimes de retraite à prestations définies. Elle permet à présent de comptabiliser intégralement les gains et pertes actuariels dans un état des profits et pertes (*statement of recognised income and expense*) distinct du compte de résultat, autrement dit, de les porter directement en compte de capitaux propres. Elle précise également les modalités selon lesquelles les entités d'un groupe doivent prendre en compte au niveau individuel les régimes de retraite à

- (4) Le 2 décembre 2004, le comité d'interprétation des normes internationales d'information financière (IFRIC) a publié son interprétation IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease*. Cette interprétation expose les critères sur la base desquels il convient de déterminer si un contrat est, ou contient, un contrat de location (exemple: contrat de prise ferme). L'IFRIC 4 précise les circonstances dans lesquelles les contrats qui ne revêtent pas la forme juridique d'un contrat de location doivent néanmoins être comptabilisés comme tels, conformément à l'IAS 17.
- (5) Le 16 décembre 2004, le comité d'interprétation des normes internationales d'information financière a publié son interprétation IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds*. Cette interprétation explique comment un contributeur doit comptabiliser sa participation à un fonds, ainsi que ses contributions ultérieures à celui-ci.
- (6) La consultation d'experts techniques dans ce domaine a confirmé que l'IFRS 6, l'IAS 19, l'IFRIC 4 et l'IFRIC 5 satisfont aux critères techniques d'adoption prévus à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002.
- (7) L'adoption des normes précitées implique, par voie de conséquence, de modifier l'IFRS 1 *Première application des normes internationales d'information financière*, l'IAS 1 *Présentation des états financiers*, l'IAS 16 *Immobilisations corporelles*, l'IAS 24 *Information relative aux parties liées*, l'IAS 38 *Immobilisations incorporelles* et l'IAS 39 *Instruments financiers: comptabilisation et évaluation*, afin d'assurer la cohérence interne du corps des normes comptables internationales.
- (8) Il convient donc de modifier le règlement (CE) n° 1725/2003 en conséquence.

<sup>(1)</sup> JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

<sup>(2)</sup> JO L 261 du 13.10.2003, p. 1. Règlement modifié en dernier lieu par le règlement (CE) n° 1751/2005 (JO L 282 du 25.10.2005, p. 3).

(9) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

*Article premier*

L'annexe du règlement (CE) n° 1725/2003 est modifiée comme suit:

- 1) l'IFRS 6 *Exploration for and evaluation of mineral resources* est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 2) l'IAS 19 *Avantages du personnel* est modifiée conformément aux dispositions y afférentes figurant à l'annexe du présent règlement;
- 3) l'IFRIC 4 *Determining whether an arrangement contains a lease* est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 4) l'IFRIC 5 *Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds* est insérée telle que figurant à l'annexe du présent règlement;
- 5) l'IFRS 1, l'IAS 16 et l'IAS 38 sont modifiées conformément à l'appendice B de l'IFRS 6 telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

6) l'IFRS 1, l'IAS 1 et l'IAS 24 sont modifiées conformément à l'appendice F de la modification de l'IAS 19 telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

7) l'IFRS 1 est modifiée conformément à l'appendice de l'IFRIC 4 telle que figurant à l'annexe du présent règlement;

8) l'IAS 39 est modifiée conformément à l'appendice de l'IFRIC 5 telle que figurant à l'annexe du présent règlement.

*Article 2*

Chaque entreprise applique les normes et interprétations figurant à l'annexe du présent règlement à compter de la date d'ouverture de son exercice 2006 au plus tard.

*Article 3*

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 8 novembre 2005.

*Par la Commission*  
Charlie MCCREEVY  
*Membre de la Commission*

## ANNEXE

## NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

IFRS 6	<i>Exploration for and evaluation of mineral resources</i>
IAS 19	Modification de l'IAS 19 <i>Avantages du personnel</i>
IFRIC 4	<i>Determining whether an arrangement contains a lease</i>
IFRIC 5	<i>Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental funds</i>

**INTERPRÉTATION IFRIC 4****Déterminer si un accord contient un contrat de location**

## RÉFÉRENCES

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).

## 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. Des 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:
  - des accords d'externalisation (par exemple, l'externalisation des fonctions de traitement des données d'une entité);
  - des 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;
  - des contrats d'achats fermes (*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 commentaires permettant de déterminer si de tels accords sont, ou contiennent, des contrats de location à comptabiliser selon l'IAS 17. Elle ne fournit pas de commentaires 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 pour les besoins de l'application de l'IAS 17. Néanmoins, les accords dans lesquels l'actif sous-jacent représenterait une unité comptable soit dans l'IAS 16, soit dans l'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 qui sont, ou contiennent, des contrats de location exclus du champ d'application de l'IAS 17.

## 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 l'IAS 17;
  - b) à quel moment il convient d'effectuer l'appréciation ou la réappréciation 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. Déterminer si un accord est, ou contient, un contrat de location doit se fonder sur la substance de l'accord et impose d'apprécier si:
- l'exécution de l'accord dépend de l'utilisation d'un actif ou d'actifs spécifique(s) (l'actif); et
  - 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'actifs alternatifs.

*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:
- 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.
  - 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.
  - 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 de production, ni égal au prix du marché actuel par unité de production au moment de la livraison de la production.

**Appréciation ou réappréciation 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. Une réappréciation pour déterminer si l'accord contient un contrat de location postérieurement au commencement de l'accord ne doit être effectuée que si l'une quelconque des conditions suivantes est satisfaite:
- Une modification des termes contractuels se produit, sauf si la modification a pour seul effet le renouvellement ou la prorogation de l'accord.
  - 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 de l'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. Une réappréciation d'un accord doit être fondée sur les faits et circonstances à la date de la réappréciation, 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 réappréciation. Si un accord est réapprécié 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 à la réappréciation 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 de l'IAS 17, sauf exonération de ces dispositions selon le paragraphe 2 de l'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 de l'IAS 17. D'autres éléments de l'accord qui ne sont pas dans le champ d'application de l'IAS 17 doivent être comptabilisés selon les autres normes.
13. Pour appliquer les dispositions de l'IAS 17, les paiements et autres contreparties imposés par l'accord doivent être séparés au commencement de l'accord ou lors d'une réappréciation 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 de l'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 valeur 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'acheteur (\*);
  - 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 de l'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
    - 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.

(\*) C'est-à-dire le taux marginal d'endettement du preneur tel que défini au paragraphe 4 de l'IAS 17.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

16. Une entité doit appliquer la présente interprétation au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période ouverte avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, elle doit l'indiquer.

## TRANSITION

17. L'IAS 8 précise comment une entité applique un changement de méthode comptable résultant de l'application initiale d'une interprétation. Une entité n'est pas tenue de se conformer à ces dispositions lorsqu'elle applique pour la première fois la présente interprétation. Si une 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 circonstances existant à l'ouverture de cette période.
-

## Annexe

**Modifications apportées à l'IFRS 1 Première adoption des normes internationales d'information financière**

Les amendements présentés dans cette annexe doivent être appliqués au titre de périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Si une entité applique la présente interprétation au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure.

- A1. L'IFRS 1 *Première adoption des normes internationales d'information financière* et les documents qui l'accompagnent sont modifiés comme décrit ci-après:

Dans le paragraphe 12, la référence aux paragraphes 13 à 25E est modifiée et devient 13 à 25F.

Les alinéas i) et j) du paragraphe 13 sont modifiés et un nouvel alinéa k) est ajouté comme suit:

- i) contrats d'assurance (paragraphe 25D);
- j) passifs relatifs au démantèlement inclus dans le coût d'une immobilisation corporelle (paragraphe 25E); et
- k) contrats de location (paragraphe 25F).

Après le paragraphe 25 E, un nouveau titre et le paragraphe 25F sont ajoutés comme suit:

## CONTRATS DE LOCATION

**IFRIC 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location**

- 25F Un premier adoptant peut appliquer les dispositions transitoires de l'IFRS 4 Déterminer si un accord contient un contrat de location. Par conséquent, un premier adoptant peut déterminer si un accord existant à la date de transition aux IFRS contient un contrat de location sur la base des faits et circonstances existant à cette date.