

Interprétation IFRIC 18

Transferts d'actifs provenant de clients

Références

- *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*¹
- IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière* (révisée en 2008)
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 16 *Immobilisations corporelles*
- IAS 18 *Produits des activités ordinaires*
- IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*
- IFRIC 12 *Accords de concession de services*

Contexte

- 1 Dans le secteur des services publics, une entité peut être amenée à recevoir de ses clients des éléments d'immobilisations corporelles qu'elle doit utiliser pour raccorder ces clients à un réseau et pour leur fournir un accès continu à une source d'approvisionnement de matières premières telles que l'électricité, le gaz ou l'eau. À l'inverse, une entité peut recevoir de ses clients de la trésorerie destinée à acquérir ou à construire de tels éléments d'immobilisations corporelles. Généralement, les clients sont tenus de payer des suppléments pour l'achat de biens ou de services selon leur utilisation.
- 2 Des transferts d'actifs provenant de clients peuvent également se produire dans des secteurs autres que les services publics. Par exemple, une entité qui externalise ses fonctions de technologies de l'information peut transférer ses éléments existants d'immobilisations corporelles au prestataire de services externe.
- 3 Dans certains cas, le cédant de l'actif peut ne pas être l'entité qui, *in fine*, disposera de l'accès continu à la source de biens ou de services et qui sera la destinataire de ces biens ou de ces services. Toutefois, par commodité, la présente interprétation fait référence à l'entité transférant l'actif comme étant le client.

Champ d'application

- 4 La présente interprétation s'applique à la comptabilisation de transferts d'éléments d'immobilisations corporelles par des entités qui reçoivent de tels transferts de leurs clients.
- 5 Les contrats qui entrent dans le champ d'application de cette interprétation sont les contrats dans lesquels une entité reçoit d'un client un élément d'immobilisation corporelle que l'entité doit ensuite utiliser soit pour raccorder le client à un réseau ou pour fournir au client un accès continu à une source de biens ou de services, ou encore les deux.
- 6 Cette interprétation s'applique également aux contrats en vertu desquels une entité reçoit d'un client de la trésorerie lorsque ce montant de trésorerie doit être exclusivement utilisé pour construire ou acquérir un élément d'immobilisation corporelle et que l'entité doit ensuite utiliser celui-ci soit pour raccorder le client à un réseau ou pour fournir au client un accès continu à une source de biens ou de services, ou les deux.
- 7 La présente interprétation ne s'applique pas aux contrats dans lesquels le transfert est soit une subvention publique telle que défini dans IAS 20, soit une infrastructure utilisée dans le cadre d'un accord de concession de services entrant dans le champ d'application d'IFRIC 12.

¹ En septembre 2010, l'IASB a remplacé le *Cadre de préparation et de présentation des états financiers* par le *Cadre conceptuel de l'information financière*.

Questions

- 8 La présente interprétation traite des questions suivantes :
- (a) Est-il satisfait à la définition d'un actif ?
 - (b) Si la définition d'un actif est respectée, comment l'élément d'immobilisation corporelle transféré doit-il être évalué lors de sa première comptabilisation ?
 - (c) Si l'élément d'immobilisation corporelle est évalué à la juste valeur lors de sa comptabilisation initiale, comment le crédit qui en résulte doit-il être comptabilisé ?
 - (d) Comment l'entité doit-elle comptabiliser un transfert de trésorerie provenant de son client ?

Consensus

Est-il satisfait à la définition d'un actif ?

- 9 Lorsqu'une entité reçoit d'un client un transfert d'élément d'immobilisation corporelle, elle doit évaluer si l'élément transféré satisfait à la définition d'un actif énoncée dans le *Cadre*. En vertu du paragraphe 49(a) du *Cadre*², un actif est une ressource contrôlée par l'entité du fait d'événements passés et dont l'entité attend des avantages économiques futurs. Dans la plupart des circonstances, l'entité obtient le droit de propriété de l'élément d'immobilisation corporelle transféré. Cependant, le droit de propriété n'est pas essentiel pour déterminer l'existence d'un actif. Aussi, si le client continue de contrôler l'élément transféré, il ne sera pas satisfait à la définition d'un actif malgré le transfert du droit de propriété.
- 10 Une entité qui contrôle un actif peut généralement en disposer à sa guise. Par exemple, l'entité peut échanger cet actif contre d'autres actifs, l'utiliser pour produire des biens ou des services, faire payer le prix de son utilisation à des tiers, l'utiliser pour régler des passifs, le détenir ou le distribuer aux propriétaires. Pour apprécier la question du contrôle de l'élément transféré, l'entité à laquelle un client transfère un élément d'immobilisation corporelle doit considérer tous les faits et circonstances pertinents. Par exemple, même si elle doit utiliser l'élément d'immobilisation corporelle transféré pour fournir un ou plusieurs services au client, l'entité peut avoir la capacité de décider des conditions d'exploitation et d'entretien de l'élément d'immobilisation corporelle transféré et de la date de son remplacement. Dans ce cas, l'entité doit normalement conclure qu'elle contrôle l'élément d'immobilisation corporelle transféré.

Comment l'élément d'immobilisations corporelles transféré doit-il être évalué lors de sa première comptabilisation ?

- 11 Si l'entité conclut qu'il est satisfait à la définition d'un actif, elle doit comptabiliser l'actif transféré en tant qu'élément d'immobilisation corporelle conformément au paragraphe 7 d'IAS 16 et évaluer son coût à la juste valeur pour sa comptabilisation initiale conformément au paragraphe 24 d'IAS 16.

Comment le crédit doit-il être comptabilisé ?

- 12 L'exposé ci-dessous suppose que l'entité qui reçoit un élément d'immobilisation corporelle a conclu que l'élément transféré doit être comptabilisé et évalué conformément aux paragraphes 9 à 11.
- 13 En vertu du paragraphe 12 d'IAS 18, « Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires ». Selon les termes des contrats entrant dans le champ d'application de la présente interprétation, un transfert d'un élément d'immobilisation corporelle constitue un échange de biens ou de services dissemblables. En conséquence, l'entité doit comptabiliser un produit selon IAS 18.

Identification des services identifiables séparément

- 14 Une entité peut convenir de fournir un ou plusieurs services en échange de l'élément d'immobilisation corporelle transféré, comme par exemple raccorder le client à un réseau, lui fournir un accès continu à une

² Devenu le paragraphe 4.4(a) du *Cadre conceptuel de l'information financière*.

source de biens ou de services, ou les deux. Conformément au paragraphe 13 d'IAS 18, l'entité doit identifier les services identifiables séparément qui sont inclus dans le contrat.

- 15 Les caractéristiques qui indiquent que raccorder le client à un réseau est un service identifiable séparément sont notamment les suivantes :
- (a) un raccordement à un service est effectué pour le client et constitue pour ce client une valeur en lui-même ;
 - (b) la juste valeur du service de raccordement peut être évaluée de façon fiable.
- 16 Une caractéristique qui indique que fournir au client un accès continu à une source de biens ou de services est un service identifiable séparément est notamment qu'à l'avenir, le client qui effectue le transfert reçoit l'accès continu, les biens ou les services, ou les deux, à un prix inférieur au prix qui serait facturé en l'absence du transfert de l'élément d'immobilisation corporelle.
- 17 À l'inverse, est une caractéristique qui indique que l'obligation de fournir au client un accès continu à une source de biens ou de services résulte des termes de la licence d'exploitation de l'entité ou de toute autre réglementation plutôt que du contrat relatif au transfert d'un élément d'immobilisation corporelle le fait que les clients qui effectuent le transfert paient le même prix que ceux qui ne le font pas pour un accès continu, ou pour des biens ou des services, ou pour les deux.

Comptabilisation des produits

- 18 Si un seul service est identifié, l'entité doit comptabiliser les produits lorsque le service est exécuté conformément au paragraphe 20 d'IAS 18.
- 19 Si plusieurs services identifiables séparément sont identifiés, le paragraphe 13 d'IAS 18 impose que la juste valeur de la contrepartie totale reçue ou à recevoir pour le contrat soit allouée à chaque service et que les critères de comptabilisation d'IAS 18 soient alors appliqués à chaque service.
- 20 Si un service continu est identifié comme faisant partie du contrat, la période au cours de laquelle le produit doit être comptabilisé pour ce service est généralement déterminée par les termes du contrat conclu avec le client. Si le contrat ne précise pas de période, le produit sera comptabilisé sur une période qui ne sera pas supérieure à la durée d'utilité de l'actif transféré utilisé pour fournir le service continu.

Comment l'entité doit-elle comptabiliser un transfert de trésorerie provenant de son client ?

- 21 Lorsqu'une entité reçoit d'un client un transfert de trésorerie, elle doit apprécier si le contrat entre dans le champ d'application de la présente interprétation conformément au paragraphe 6. Si c'est le cas, l'entité doit apprécier si l'élément d'immobilisation corporelle construit ou acquis répond à la définition d'un actif conformément aux paragraphes 9 et 10. S'il satisfait à la définition d'un actif, l'entité doit comptabiliser l'élément d'immobilisation corporelle à son coût conformément à IAS 16 et comptabiliser le produit conformément aux paragraphes 13 à 20 au montant de trésorerie reçu du client.

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

- 22 L'entité doit appliquer la présente interprétation à titre prospectif pour les actifs transférés par des clients à compter du 1^{er} juillet 2009. Une application anticipée est autorisée à condition que les évaluations et autres informations nécessaires pour appliquer la présente interprétation aux transferts passés aient été obtenues au moment où ces transferts se sont produits. L'entité doit mentionner la date à partir de laquelle la présente interprétation a été appliquée.