

Vos rubriques	Le traitement des contrats de location en IFRS en cours de refonte
<ul style="list-style-type: none"> • Le traitement des contrats de location en IFRS en cours de refonte • Focus Actualités • Travaux en cours à l'ANC • En bref... • A lire ou à voir... 	<p>L'International Accounting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standards Board (FASB) ont publié, le 17 août 2010, un exposé-sondage commun (ED/2010/9) afin d'améliorer l'information financière relative aux contrats de location ¹. Les commentaires ont pu être adressés aux deux normalisateurs jusqu'au 15 décembre 2010. Cet exposé-sondage devrait donner lieu rapidement à une nouvelle norme, prévue pour juin 2011, qui annulera et remplacera la norme IAS 17 – Contrats de location.</p> <p>Ces propositions correspondent à l'un des projets prioritaires que les deux normalisateurs ont convenu de privilégier (pour en savoir plus, consulter l'article "Rapport d'étape (juin 2010) de l'IASB et du FASB sur la convergence").</p>

Le traitement des contrats de location en IFRS en cours de refonte

L'exposé-sondage propose l'application, par le preneur et le bailleur, d'un modèle comptable unique ², fondé sur le droit d'utilisation, pour tous leurs contrats de location

Pour tous les contrats de location dans le champ d'application ³ de la future norme, cela signifie que :

- le preneur comptabilise un actif représentant son droit d'utiliser l'actif loué pendant la durée de location et une obligation d'effectuer des paiements locatifs ;
- le bailleur comptabilise un actif représentant son droit de recevoir des paiements locatifs et, selon les risques ou avantages qu'il conserve sur l'actif loué :
 - o ou bien il comptabilise une obligation au titre du contrat de location tout en continuant de comptabiliser l'actif loué (modèle de l'obligation de prestation),
 - o ou bien il décomptabilise les droits sur l'actif loué qu'il transfère au preneur, pour ne conserver qu'un actif résiduel représentant ses droits sur l'actif loué à la date de passation du contrat (modèle de la décomptabilisation) ⁴.

Pour les contrats de location de 12 mois ou moins, le preneur et le bailleur pourraient appliquer des dispositions simplifiées.

Précisions sur la comptabilité du preneur

Comptabilisation initiale :

L'obligation d'effectuer des paiements locatifs est évaluée à la valeur actuelle des sommes à payer en vertu du bail :

- le taux à retenir est le taux d'endettement marginal du preneur (ou s'il est connu, le taux facturé par le bailleur) ;
- la durée du bail à retenir est la durée la plus longue qui est plus probable qu'improbable qu'intervenir, en tenant compte de l'incidence des options de prolongation ou de résiliation du contrat.

A l'actif, le droit d'utiliser l'actif loué est comptabilisé pour le même montant que celui inscrit au passif en appliquant les règles ci-dessus, augmenté des éventuels coûts directs encourus.

Comptabilisation ultérieure :

Le passif est évalué par la suite au coût amorti ; le versement des loyers est réparti entre l'amortissement du nominal de la dette et la charge financière.

L'actif est amorti sur la durée la plus courte entre la durée du bail et la durée d'utilisation de l'actif sous-jacent. Il est déprécié, si nécessaire, conformément à IAS 36 « Dépréciation d'actifs ».

Le montant comptabilisé au passif est réévalué, lorsque les faits ou les circonstances indiquent qu'il a subi une variation importante ; il y a alors lieu d'ajuster le droit d'utilisation en conséquence, selon les variations attendues de la durée de location et des montants prévus des loyers.

Présentation séparée dans les états financiers :

Le droit d'utilisation est classé au bilan parmi les immobilisations corporelles, séparément des actifs non loués ; l'obligation d'effectuer les paiements locatifs est présentée séparément des autres passifs financiers.

L'amortissement du droit d'utilisation et les charges d'intérêt afférentes au remboursement de l'obligation sont présentés séparément des autres charges d'amortissement et d'intérêt, soit en résultat net soit dans les notes.

Les sorties de trésorerie relatives aux contrats de location sont présentées séparément des autres flux de financement dans le tableau des flux de trésorerie.

¹ Défini par le projet de norme comme « un contrat par lequel le droit d'utilisation d'un ou de plusieurs actifs spécifiés est cédé pour une certaine période en échange d'une contrepartie ».

² Ce qui répond notamment aux objectifs de comparabilité et de simplification.

³ C'est-à-dire sauf ceux portant sur des actifs biologiques ou des immobilisations incorporelles, sur la prospection ou l'utilisation de ressources naturelles et sur certains immeubles de placement, ainsi que ceux consistant en fait à une opération d'achat – vente, parce que le bailleur transfère au preneur le contrôle de l'actif sous-jacent et la quasi-totalité des risques et bénéfices liés à l'actif.

⁴ Ce qui répond à l'objectif d'une meilleure information sur les droits et obligations découlant des contrats de location.

Précisions sur la comptabilité du bailleur

Modèle de l'obligation de prestation (à utiliser quand les risques ou avantages potentiels importants liés à l'actif loué ne sont pas transférés au preneur) :

o Comptabilisation initiale :

Le bailleur comptabilise :

- L'actif loué ;
- Une créance représentative des loyers à recevoir majorée des coûts directs encourus et évaluée en utilisant la même démarche⁵ que ci-dessus (voir le cas du preneur) ;
- Une dette, du même montant que cette créance (minorée des coûts directs encourus), consistant en l'obligation de prestation au titre du contrat de location.

o Comptabilisation ultérieure :

L'actif loué est comptabilisé conformément à IAS 16 « Immobilisations corporelles » ; il est amorti et déprécié, si nécessaire, conformément à IAS 36 « Dépréciation d'actifs ».

La créance de loyers est comptabilisée au coût amorti au taux d'intérêt effectif ; elle est dépréciée, si nécessaire, selon IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ».

La dette est rapportée au résultat selon le rythme d'utilisation de l'actif, ou à défaut de façon linéaire.

Comme pour le preneur, si des faits ou des circonstances indiquent que la créance de loyers a subi une variation importante, elle est réévaluée.

o Présentation dans les états financiers :

Au bilan, présentation d'un actif ou d'un passif net de location, résultant de la somme algébrique de la valeur comptable de l'actif loué, de la créance de loyers et de la dette.

Au compte de résultat, présentation de la charge d'amortissement de l'actif loué, des produits d'intérêts issus de la créance et des produits de la location, séparément des autres produits.

Dans le tableau des flux de trésorerie, les entrées de trésorerie liées aux paiements locatifs sont à enregistrer en activités opérationnelles.

Modèle de la décomptabilisation (à utiliser quand les risques ou avantages potentiels importants liés à l'actif loué sont transférés au preneur) :

o Comptabilisation initiale :

Le bailleur comptabilise :

- Son intérêt résiduel dans l'actif loué, en décomptabilisant une partie⁶ de cet actif, dès la remise du bien au preneur : une charge égale au montant décomptabilisé est enregistrée ;
- Une créance représentant les loyers à recevoir et évaluée en utilisant la même démarche que ci-dessus (modèle de l'obligation de prestation) : un produit de même montant, assimilable à la cession du droit d'usage au preneur, est enregistré.

o Comptabilisation ultérieure :

L'actif résiduel n'est pas amorti ; il est déprécié, si nécessaire, conformément à IAS 36 « Dépréciation d'actifs » (§ 59, ED).

La créance de loyers est comptabilisée selon les mêmes modalités que ci-dessus (modèle de l'obligation de prestation).

o Présentation dans les états financiers :

Au bilan, présentation sur une ligne distincte des immobilisations corporelles, des actifs résiduels et sur une ligne distincte des autres créances financières, des créances de loyers.

Au compte de résultat, la présentation des charges et revenus locatifs dépend du modèle économique du vendeur.

Dans le tableau des flux de trésorerie, les entrées de trésorerie liées aux paiements locatifs sont à enregistrer en activités opérationnelles.

Des impacts significatifs sont attendus en pratique, tant chez les preneurs que chez les bailleurs, sur :

- Les bilans et leur structure : augmentation de l'actif et du passif pour tous les contrats de location, pour les preneurs notamment.
- Les ratios et la rentabilité : augmentation de l'EBITDA des preneurs, par exemple.
- Les covenants bancaires : du fait de l'accroissement de l'endettement.

Les preneurs seront particulièrement touchés s'ils ont un important portefeuille d'actifs détenus en vertu de contrats de location simple, en particulier ceux qui louent des biens immobiliers.

En résumé :

- Abandon de la classification entre location simple et location financement.
- Comptabilisation pour le preneur de tous les contrats de location au bilan :
 - o Droit d'utiliser l'actif loué à l'actif,
 - o Dette au passif.

Pour en savoir plus sur les réponses apportées à l'exposé-sondage par l'EFRAG et l'ANC, consulter le [site Focus IFRS](#).

■ Focus Actualités ■

Les avis détaillés ci-après sont en cours de publication dans le bulletin CNCC n°160, décembre 2010.

COMPTE ANNUEL - Reconnaissance du chiffre d'affaires - Commercialisation de coffrets séjours - EC 2010-10

Une société, titulaire d'une licence d'agence de voyages, commercialise des séjours, présentés dans des coffrets cadeaux, en sous-traitant l'organisation des prestations proposées à des partenaires ou à des prestataires. Au regard de l'article L. 211-16 du code du tourisme et des conditions générales de vente de la société, celle-ci étant responsable de plein droit vis-à-vis de ses clients de la bonne exécution des prestations proposées dans les coffrets, la Commission a estimé que seule l'exécution des prestations offertes dans les coffrets libère la société de ses obligations professionnelles et commerciales. Le produit perçu de la vente des coffrets séjours est constaté en chiffre d'affaires dès lors que la fourniture des prestations proposées en contrepartie de cette vente est réalisée par les partenaires ou les prestataires de la société. Si les prestations ne sont pas rendues au cours de l'exercice ou sont susceptibles d'être prorogées par voie d'échange des coffrets, le montant du chiffre d'affaires correspondant doit être différé jusqu'à la période où les prestations sont effectivement exécutées et comptabilisé en produits constatés d'avance. Une information concernant les règles de reconnaissance du chiffre d'affaires doit être explicitement mentionnée en annexe des comptes annuels.

⁵ Ce qui ne veut pas dire que les montants enregistrés chez les 2 parties seront identiques : les informations disponibles ne sont pas les mêmes.

⁶ Le montant à décomptabiliser, à calculer à la date de passation du contrat, est égal à la valeur comptable de l'actif loué, multipliée par le rapport entre la juste valeur de la créance de loyers et la juste valeur de l'actif loué.

COMPTES ANNUELS - Reconnaissance du chiffre d'affaires - Contrats de maintenance - EC 2010-22

La Commission des études comptables s'est prononcée sur les règles de reconnaissance du chiffre d'affaires dans une entreprise de maintenance (entretien, réparation) d'installations de chauffage eu égard aux modalités spécifiques des contrats de maintenance.

COMPTES ANNUELS - Société de négoce - Extension de garantie - Modalités de reconnaissance des produits - Comptabilisation des commissions sur ventes d'extension de garantie - EC 2010-24

La Commission des études comptables a apporté des éléments de réponse à des questions relatives au traitement comptable du produit perçu en contrepartie de la vente d'un contrat d'extension de garantie et des commissions versées à des salariés commerciaux dès la conclusion dudit contrat dans les comptes annuels d'une société de négoce.

COMPTES ANNUELS - Date de comptabilisation des indemnités d'assurance suite à un incendie - Provision pour charges liées à la reconstruction du bâtiment appartenant à une SCI - EC 2010-28

Une SAS a été victime en cours d'exercice d'un incendie à la suite duquel le bâtiment qu'elle loue à une SCI et dans lequel elle exerce son activité, ainsi que du matériel et des marchandises ont été en partie endommagés ou détruits. La Commission des études comptables a apporté des éléments de réponse sur des questions relatives à la comptabilisation des conséquences de ce sinistre et de son indemnisation par la compagnie d'assurance dans les comptes annuels de la SAS.

COMPTES ANNUELS - Reconnaissance du chiffre d'affaires - Licences - E.learning - EC 2010-33

Interrogée sur la comptabilisation du produit généré par la vente d'une application permettant d'effectuer des formations à distance selon le procédé du e.learning, la Commission des études comptables a indiqué qu'il convient d'analyser, dans ce type de prestations de services, les termes et les conditions des contrats ainsi que les caractéristiques des prestations rendues par la société afin de définir les règles de reconnaissance du chiffre d'affaires. Elle a également rappelé que la société devra clairement expliciter les règles de reconnaissance du chiffre d'affaires dans l'annexe des comptes annuels.

COMPTES CONSOLIDES - Comptabilisation, pour la première fois, des impôts différés actifs liés aux déficits ordinaires reportables - EC 2010-38

La Commission des études comptables a apporté des éléments de réponse à une question relative aux conditions de la comptabilisation, pour la première fois, dans les comptes consolidés d'une société établis en application du règlement CRC n° 99-02, des impôts différés actifs liés aux déficits ordinaires reportables à due concurrence des impôts différés passifs existants, issus du retraitement des contrats de crédit-bail.

COMPTES ANNUELS - Reconnaissance du chiffre d'affaires - Commercialisation de « chèques camping » - EC 2010-50

Une société, titulaire d'une licence d'agence de voyages, commercialise des nuits en camping sous la forme de « chèques camping ». Les « chèques camping » constituent des bons d'échange contre une prestation déterminée, négociée par la société tant dans sa nature que dans le prix auprès du camping partenaire. Le produit perçu de la vente des « chèques camping » constitue une avance sur une prestation qui sera rendue dès l'utilisation du chèque par le client auprès d'un camping partenaire. Si les prestations ne sont pas rendues au cours de l'exercice, le montant du chiffre d'affaires correspondant doit être différé jusqu'à la période où les prestations seront effectivement exécutées et comptabilisé en produits constatés d'avance. Une information concernant les règles de reconnaissance du chiffre d'affaires doit être explicitement mentionnée en annexe des comptes annuels.

COMPTES ANNUELS - Changement d'affectation d'un bien - Transfert de stocks en immobilisations corporelles - Valeur d'entrée - EC 2010-55

Un matériel destiné à être revendu dans le cadre normal de l'activité de la société dans les 12 mois suivant son acquisition doit être comptabilisé en stocks. Un matériel destiné à être loué à un tiers, au-delà de l'exercice en cours, doit être comptabilisé en immobilisations. Si la destination du matériel est revue par rapport à l'intention de la société prévalant au moment de son acquisition, ce matériel perd son caractère de stock pour être considéré comme un élément de l'actif immobilisé. Il doit être comptabilisé dans un compte d'immobilisation pour sa valeur nette comptable figurant en stock à la date du changement d'affectation, qui correspond à son coût, et qui s'entend, au cas présent, du coût moyen pondéré du matériel sorti du stock. S'il existe un indice de perte de valeur relatif au matériel au moment du changement d'affectation, la société devra effectuer un test de dépréciation et comptabiliser une dépréciation si la valeur actuelle du bien s'avère inférieure à son coût d'entrée en immobilisation.

Travaux en cours à l'ANC

Sujet

Objectif

Avancement des travaux

Sujet	Objectif	Avancement des travaux
Normes comptables internationales		
Evaluation	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Actifs / Passifs	Suivi des travaux de l'IASB et du groupe européen PAAinE de l'EFRAG	En cours
IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels »	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Consolidation et Regroupement d'entreprises	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Instruments financiers : présentation, comptabilisation, évaluation, information à fournir (IAS 32 – IAS 39 – IFRS 7 – IFRS 9)	Phase I – Catégories comptables et méthodes d'évaluation > Exposé-sondage « <i>Fair value option for financial liabilities</i> » de l'IASB (ED/2010/4) (partie 2 de la phase I)	Réponse à l'exposé-sondage (ED/2010/4) de l'IASB le 13 juillet 2010
	Phase II – Principes de dépréciation > Exposé-sondage « <i>Financial instrument : amortised cost and impairment</i> » de l'IASB (ED/2009/12)	Réponse à l'exposé-sondage (ED/2009/12) de l'IASB le 4 juin 2010
	Phase III – Opérations de couverture > Exposé-sondage « <i>Hedge accounting</i> » de l'IASB (ED/2010/13) (fin des commentaires le 9 mars 2011)	

Paiements fondés sur des actions (IFRS 2)	Propositions de révision d'IFRS 2 par l'ANC aux NSS (<i>National standard setters</i>), groupe de travail et de réflexions de l'IASB	En cours
Reconnaissance des produits	Suivi des travaux de l'IASB > Exposé-sondage « <i>Revenue from contracts with customers</i> » de l'IASB (ED/2010/6)	Réponse à l'exposé-sondage (ED/2010/6) de l'IASB le 14 octobre 2010
Impôts	Suivi des travaux de l'IASB > Exposé-sondage « <i>Deferred tax – Recovery of underlying Assets</i> » de l'IASB (ED/2010/11)	Réponse à l'exposé-sondage (ED/2010/11) de l'IASB le 8 novembre 2010
Présentation des états financiers	Suivi des travaux de l'IASB > Exposé-sondage « <i>Severe Hyperinflation - Proposed amendment to IFRS 1</i> » de l'IASB (ED/2010/12) (fin des commentaires le 30 novembre 2010) Suivi des travaux du groupe européen PAAinE de l'EFRAG	En cours
Cadre conceptuel	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Contrats de location	Suivi des travaux de l'IASB > Exposé-sondage « <i>Leases</i> » de l'IASB (ED/2010/9) (fin des commentaires le 15 décembre 2010)	En cours
Avantages postérieurs à l'emploi	Suivi des travaux de l'IASB et du groupe européen PAAinE de l'EFRAG	En cours
Contrats d'assurance	Suivi des travaux de l'IASB > Exposé-sondage « <i>Insurance contracts</i> » de l'IASB (ED/2010/8) (fin des commentaires le 30 novembre 2010)	En cours
IFRS pour PME	Suivi des travaux de l'IASB, de la Commission européenne et de l'EFRAG	En cours
Activités d'extraction	Suivi des travaux de l'IASB	En cours
Normes comptables françaises		
Fusions	Application du règlement CRC n°2004-01 sur les fusions et opérations assimilées	En cours
Simplification du droit comptable au niveau européen	Suivi des travaux de la Commission européenne sur la simplification et la modernisation des 4e (comptes individuels) et 7e (comptes consolidés) directives comptables	En cours
Instruments financiers	Comptabilisation des instruments financiers et des opérations de couverture dans les comptes individuels et les comptes consolidés en normes comptables françaises	En cours
Transposition de la directive 2006/46 – Transactions entre parties liées et opérations non inscrites au bilan	Définition des modalités d'application du décret n°2009-267 du 9 mars 2009 relatif aux obligations comptables des sociétés commerciales dans les comptes individuels (CRC n° 99-03) et dans les comptes consolidés (CRC n° 99-02)	Règlement n° 2010-03 modifiant le CRC n° 99-02 et règlement n° 2010-02 modifiant le CRC n° 99-03 du 2 septembre 2010, en cours d'homologation interministérielle
Actifs	Analyse de différentes questions soulevées, relatives à la comptabilisation des actifs en normes comptables françaises	En cours
Opérations sur le capital	Comptabilisation des opérations conduisant à des variations de capital	En cours
Impôts et taxes	Comptabilisation de la contribution économique territoriale dans les comptes individuels et consolidés	Communiqué du 21 juillet 2010
	Comptabilisation des autres impôts, taxes et versements assimilés dans les comptes individuels et consolidés	En cours
Organismes paritaires collecteurs (OPCA)	Mise à jour du plan comptable des OPCA	Nouveau groupe
Quotas d'émission de CO2	Traitement des quotas d'émission de CO2 en normes comptables françaises	Nouveau groupe

Convention Taxonomie XBRL à Londres

La convention annuelle Taxonomie XBRL se tiendra à Londres le 29 mars 2011. [Pour consulter le site de l'IASB.](#)

Nouvelle édition de l'étude juridique SAS de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes

La nouvelle édition de l'étude juridique consacrée à la SAS est parue. [Pour consulter le site de la CNCC.](#)

Notes d'information de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

La refonte de la collection des notes d'information se poursuit. Trois nouvelles notes d'information sont disponibles sur le [Portail professionnel de la CNCC](#) :

- NI VI. Le commissaire aux comptes et la transformation des sociétés (décembre 2010) ;
- NI VII. Le commissaire aux comptes et les demandes de confirmation des tiers (décembre 2010) ;
- NI VIII. Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques (décembre 2010).

Avis techniques de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

Deux avis techniques sont disponibles sur le [Portail professionnel de la CNCC](#) :

- avis technique sur la mission de commissariat à la fusion (décembre 2010) ;
- avis technique sur la mission de commissariat aux apports (décembre 2010).

Colloque de la Commission de droit comptable du CSOEC

Le 26 novembre 2010, la Commission de droit comptable du CSOEC en partenariat avec l'INTEC a organisé un colloque portant sur le thème de "La comptabilité, une exception culturelle française?". Les diaporamas présentés à cette occasion sont disponibles sur le [site de Focus PCG](#) et les vidéos sur le [site de l'INTEC](#).

Nominations à l'Autorité des Normes Comptables

Les nouveaux membres du Collège et du Comité consultatif de l'ANC ont été nommés par arrêté du 14 décembre 2010. [Pour consulter l'article sur le site Focus IFRS.](#)

A lire ou à voir

Publications de l'IASB depuis le 1^{er} octobre 2010

L'IASB a publié les principaux documents suivants depuis le 1^{er} octobre dernier :

- [Guide sur l'élaboration du rapport de gestion](#) ;
- [IFRS Blue book 2011](#), reprenant l'ensemble des normes et interprétations applicables au plus tard le 1^{er} janvier 2011 ;
- Exposés-sondages : [Comptabilité de couverture \(ED 2010/13\)](#), [Sévère hyperinflation \(ED 2010/12\)](#), [Impôts différés : recouvrement des actifs sous-jacents \(ED 2010/11\)](#) ;
- [Amendements à IFRS 7](#) "Instruments financiers : informations à fournir" intitulés "Informations à fournir - Transferts d'actifs financiers" ;
- [Norme IFRS 9 « Instruments financiers » modifiée](#) ;
- [1^{ère} partie du projet commun avec le FASB d'amélioration du cadre conceptuel](#).

IFRS pour PME

La traduction française par l'IASB est désormais disponible. Pour se connecter au [site Internet](#) de l'IASB.

Simplifications comptables – Commission européenne

La Commission européenne a publié son rapport final du CSES sur la révision de la 4^{ème} directive et la Norme IFRS pour les PME. Pour en savoir plus, consulter [l'article sur le site Focus IFRS](#).

Dernières recommandations de l'Autorité des Marchés Financiers

- Recommandation AMF n°2010-14 du 6 décembre 2010 sur les engagements hors bilan ;
- Recommandation AMF n°2010-13 du 2 décembre 2010 : Rapport sur l'information publiée par les sociétés cotées en matière de responsabilité sociale et environnementale ;
- Recommandation AMF n°2010-12 du 17 novembre 2010 en vue de l'arrêté des comptes 2010 ;
- Recommandation AMF n°2010-11 du 17 novembre 2010 relative à la communication des sociétés sur leurs indicateurs financiers.

[Pour consulter les recommandations de l'AMF.](#)

Règlement de l'ANC n° 2010-01

L'ANC a publié un règlement comptable relatif aux modalités de première application du règlement du CRC n° 99-02 par les sociétés dont les instruments financiers sont transférés d'un marché réglementé (Euronext) vers un système multilatéral de négociation (Alternext). Une recommandation n° 2010-01 vient compléter ce règlement. [Pour consulter l'article sur le site Focus IFRS.](#)

Livre vert de la Commission européenne sur l'audit

La CNCC et le CSOEC répondent à la Commission Européenne sur son « Livre vert - Politique en matière d'audit : les leçons de la crise ». Pour consulter [la réponse de la CNCC](#).