



OÙ SONT LES ACTIFS ? LE CAS D'INSTALLATIONS PAYÉES PAR UN FOURNISSEUR



Avec la nouvelle définition des actifs issue du règlement CRC 2004-06, le critère juridique de la propriété n'est plus essentiel pour l'inscription à l'actif d'un bien. Cette inscription est la règle lorsque l'entreprise le contrôle. Dès lors, de nombreuses questions se posent sur des situations d'espèce relatives à certains biens que l'entité contrôle, mais dont elle n'a pas la propriété. Telle est la situation où un fournisseur de biens courants (gaz, pétrole, bière,...) paie des installations à une entreprise qui contrôle complètement leur utilisation. Toutefois, à ce "don", il y a le plus souvent une contrepartie financière supportée par l'entreprise, par exemple sous forme d'une majoration du prix de vente des fournitures (gaz, pétrole, bière,...).

Présentation d'un contrat de brasserie

Le contrat de brasserie est un contrat entre une société brassicole et un exploitant de débit de boissons. Par ce contrat, le brasseur acquiert et met à disposition le matériel nécessaire à l'exploitation du débit de boissons (pompes à bière, frigos... et éventuellement locaux, mobilier, aménagement des locaux, enseignes...), en échange de quoi l'exploitant s'engage à ne vendre que les produits fournis par la société, en une quantité minimale et à un prix prédéterminé.

L'exploitant est donc lié par un contrat d'exclusivité avec le brasseur qui pratique des prix plus élevés que le marché pour récupérer son investissement initial. A l'issue du contrat (généralement 5 ans), l'exploitant devient propriétaire des biens.

L'analyse économique

L'exploitant a incontestablement le contrôle du bien : il en tire les avantages économiques et en supporte les risques.

Cependant, dans la mesure où il est tenu d'acheter une quantité minimum de boisson payée plus cher pendant un certain nombre d'années, il rembourse, par le biais de ces achats au prix fort, le prix de l'actif au brasseur. Le cadeau du brasseur n'est finalement qu'un mode de financement.

Le brasseur met à disposition de l'exploitant un bien qu'il lui loue. Le propriétaire intègre dans le prix de sa bière les redevances destinées à rembourser l'actif.

L'analyse comptable

L'analyse précédente montre qu'il s'agit d'un contrat de location-financement au sens de la norme IAS 17, c'est-à-dire un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, *in fine*.

La norme IAS 17 (§ 10) fournit des exemples de situations qui, prises individuellement ou conjointement, doivent, en principe, conduire à classer un contrat de location en contrat de location-financement :

- le contrat transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location ;
- le contrat donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée ;
- la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;
- au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
- les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

Conséquences

Dans la mesure où le contrat de brasserie est, en fait, un contrat de location-financement, la comptabilisation de ce contrat n'est pas concernée par les nouvelles règles de comptabilisation des immobilisations entrées en vigueur pour tous les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005. En effet, l'avis 2004-15 du CNC du 23 juin 2004 ayant abouti au règlement CRC 2004-06 du 23 novembre 2004 prévoit expressément dans son champ d'application l'exclusion de tous les contrats de location, de location-financement, de crédit-bail... au sens de la norme IAS 17.

L'exclusion de ces contrats du périmètre du règlement sur les actifs interdit donc d'inscrire de nombreux biens à l'actif de certaines entités, biens répondant pourtant à la nouvelle définition des actifs et notamment les biens détenus en crédit-bail. Ceux-ci doivent donc être inscrits à l'actif des entreprises qui les ont acquis alors même qu'elles ne les contrôlent pas. Il est à noter que l'avis 2004-15 du CNC cite aussi comme biens exclus, les biens soumis à des contrats de louage de marque et de brevet, des contrats de délégation de service public (dont les contrats de concession) et mentionne aussi les biens qui relèveront des contrats de partenariat privé public. On peut ajouter aussi les biens qui feront l'objet de contrats de fiducie selon la loi sur les fiducies en cours de vote.

Références

- IAS 17 : "contrats de location", disponible sur www.focusifrs.org
- Avis 2004-15 du 23 juin 2004 du CNC "relatif à la définition, la comptabilisation et à l'évaluation des actifs", disponible sur www.finances.gouv.fr
- Avis 2006-C du 4 octobre 2006 du Comité d'urgence du CNC "afférant à l'interprétation des dispositions de l'avis 2004-15 du CNC... excluant dans les comptes individuels les contrats de location au sens d'IAS 17 du champ d'application du règlement 2004-06 du CRC".

■ Philippe BARRE
Expert-comptable
et Commissaire aux comptes
philippe@pluriel.ws