

Vos rubriques

- **Projet "IFRS et PME"**
- **Travaux en cours au CNC**
- **Focus Actualité**
- **En bref...**
- **A lire ou à voir...**



**Normes Comptables
internationales IAS/ IFRS
2006**

Traduction française
de l'IASB en vente chez
Expert Comptable Média
ECM - 88, rue de Courcelles
75008 PARIS
Tél. : 01 44 15 95 95
A commander
dès maintenant,
sortie décembre 2006
[Cliquez ici](#)

[Consulter cette lettre
en ligne](#)

■ **FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES :**
■ **nouvel avis du Comité d'urgence du CNC** ■

L'avis n° 2006-B du 5 juillet 2006 du Comité d'urgence afférent aux modalités d'application du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées traite des points suivants :

- champ d'application du règlement n°2004-01 du CRC ;
- notion de branche autonome d'activité ;
- échanges d'actions dans le cadre d'opérations de fusion entre entités détenues à 100%.

Champ d'application du règlement n° 2004-01 du CRC

Dans son paragraphe relatif au champ d'application, le règlement CRC n° 2004-01, apporte les précisions suivantes :

- les fusions de sociétés sont les opérations définies à l'article L 236-1 alinéa 1er du code de commerce au travers desquelles "une ou plusieurs sociétés peuvent transmettre leur patrimoine à une société existante ou à une nouvelle société qu'elles constituent (fusion absorption ou fusion par constitution d'une nouvelle société)" ;
- la confusion de patrimoine visée à l'article 1844-5 du code civil conduit à la dissolution d'une société dont toutes les parts sont réunies en une seule main et entraîne la transmission universelle de son patrimoine à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation. Bien qu'un traité d'apport ne soit pas expressément prévu pour ces opérations, elles doivent suivre le même traitement comptable.

L'application de ces dispositions à des sociétés non commerciales ne paraissait pas évidente. En effet, le règlement CRC n° 2004-01 n'indique pas expressément si le champ d'application est restreint aux seules opérations intervenant entre sociétés commerciales.

Le Comité d'urgence a considéré que le règlement CRC n° 2004-01 devait s'appliquer, sauf dispositions particulières, à toutes les opérations de confusion de patrimoine dès lors que l'entité confondante est une société commerciale ou une entité appliquant le règlement n° 99-03 du CRC relatif au Plan comptable général quelle que soit la nature juridique de la société confondue.

Le Comité d'urgence a examiné également le cas des opérations de fusions à l'intérieur d'un groupe entre des sociétés civiles et des sociétés commerciales. La conclusion en a été la suivante : dès lors que la société absorbante est une société commerciale tenue à l'établissement d'un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce ou une société civile appliquant le règlement n° 99-03 du CRC, le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, quelle que soit la nature juridique de la société absorbée.

Notion de branche autonome d'activité

Le règlement n° 2004-01 définit ainsi l'apport partiel d'actif dans son paragraphe relatif au champ d'application: "opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome d'activité à une autre personne morale et reçoit en échange des titres remis par la société bénéficiaire des apports".

En vue de préciser la notion de branche autonome d'activité, l'avis du Comité d'urgence a retenu la définition suivante : "ensemble des éléments d'actifs et de passifs d'une division d'une société qui constituent, au niveau de l'organisation, une exploitation autonome, c'est à dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens". Cette définition est proche de celle retenue par la doctrine fiscale (cf. article 301-E de l'annexe du CGI).

FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES : nouvel avis du Comité d'urgence du CNC (suite)

Echanges d'actions dans le cadre d'opérations de fusion entre entités détenues à 100%

La question posée était celle des conséquences d'une opération de fusion dans laquelle une société A détient à 100% une société B qui elle-même détient à 100% une société C. La société C ayant absorbé la société B, la question soulevée était celle du traitement de l'opération de remise des actions émises par la société C bénéficiaire de l'apport à sa société mère A après annulation des titres de la société absorbée B.

S'appuyant sur le règlement CRC n°2004-01, l'avis du Comité d'urgence qualifie l'opération sus visée d'opération entre entités sous contrôle commun, ne devant pas dès lors conduire à réévaluer l'ensemble des actifs et des passifs apportés. Par ailleurs, le règlement CRC n°2005-09 portant diverses modifications du règlement CRC 99-03, dispose que le coût d'entrée des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif par la société apporteuse, doit être égal à la valeur des apports retenue dans le traité d'apport :

- les titres reçus, en rémunération, par la société apporteuse sont comptabilisés à la valeur comptable si les apports ont été évalués à la valeur comptable dans le traité d'apport ;
- les titres reçus, en rémunération, par la société apporteuse sont comptabilisés à la valeur réelle si les apports ont été évalués à la valeur réelle dans le traité d'apport.

Dès lors, l'avis du Comité d'urgence conclut qu'au cas particulier d'opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à 100%, pour lesquelles les apports sont évalués à leur valeur comptable, les actions de la société absorbante remises en échange des actions de la société absorbée, sont évaluées à la valeur comptable de ces dernières. Par extension, l'avis du Comité d'urgence prévoit le même mode d'évaluation pour les fusions entre sociétés détenues à quasi 100% c'est-à-dire dans le cas où l'ouverture du capital à d'autres actionnaires n'est effectuée que pour répondre aux seules obligations légales de constitution des sociétés.

Perspectives

Le groupe de travail constitué au CNC poursuivra ses travaux sur différentes questions qui lui ont été soumises et n'ont pas pu être traitées dans le cadre de l'avis 2006-B.

■ Projet "IFRS et PME " : Point d'actualité ■

Au cours de sa réunion du mois de juillet 2006, le Board de l'IASB a poursuivi ses discussions relatives au projet d'exposé-sondage portant sur le référentiel IFRS destiné aux PME. Le relevé des conclusions du Board annonce des mesures de simplification pour la classification des instruments financiers, la décomptabilisation et la comptabilisation des couvertures.

Instruments financiers

Les modalités d'évaluation des instruments financiers prévues par IAS 39 sont au nombre de trois : coût amorti, évaluation à la juste valeur avec comptabilisation des variations de juste valeur en résultat, et évaluation à la juste valeur avec comptabilisation des variations de juste valeur directement en capitaux propres. Le référentiel IFRS PME retient deux modes d'évaluation : l'évaluation au coût amorti ou bien l'évaluation à la juste valeur avec une contrepartie en résultat.

Le projet d'exposé-sondage propose pour la décomptabilisation d'un actif financier les conditions non cumulatives suivantes :

- Les droits contractuels aux flux de trésorerie liés à l'actif financier arrivent à expiration ou ont été réglés ;
- L'entité transfère à un tiers les risques et avantages relatifs à l'actif financier ;
- L'entité transfère le contrôle physique de l'actif à un tiers et le cessionnaire (i) dispose de la possibilité de vendre l'actif en totalité à un tiers non partie-liée (ii) et est capable d'exercer cette possibilité unilatéralement sans nécessité de prévoir d'autres restrictions au transfert.

Concernant la comptabilisation de couverture, le projet de texte a tenté de mettre l'accent sur les instruments les plus fréquemment utilisés par les PME. Le board a demandé à ses équipes d'étudier les deux approches suivantes :

- Mise en place de conditions strictes pour qu'un instrument soit qualifié d'instrument de couverture permettant de présumer l'efficacité de la couverture ;
- Assouplissement des conditions de qualification d'instruments de couverture avec l'obligation de tester périodiquement l'efficacité de la couverture.

Enfin, le Board a décidé d'introduire dans le projet IFRS-PME la possibilité pour les PME de choisir pour l'ensemble des instruments financiers entre la version PME et le référentiel d'origine (IAS 39).

■ Travaux en cours au CNC ■

| Sujet | Objectif | Avancement des travaux |
|---------------------------------------|--|------------------------|
| Cadre conceptuel | Contribution aux travaux du groupe européen de l'EFRAG | En cours |
| IAS 19 - Avantages du personnel | Contribution aux travaux du groupe européen de l'EFRAG | En cours |
| IAS 32 - Dettes / capitaux propres | Contribution aux travaux du groupe européen de l'EFRAG | En cours |
| IFRS PME | Réponse à l'IASB dès la publication de l'exposé-sondage | En attente |
| Fusion | Modalités d'application du règlement sur les fusions | En cours |
| Actifs | Modalités d'application du règlement sur les actifs | En cours |
| Dépréciation des actifs | Modalités de dépréciation et examen des aspects fiscaux | En cours |
| Partenariats Public/Privé | Définition des schémas comptables | En attente |
| Certificats d'économies d'énergie | Détermination du traitement comptable | En cours |
| Contrats de fiducie | Définition du traitement comptable | En cours |
| Actualisation | Analyse des conséquences de l'introduction de l'actualisation dans les comptes individuels | En cours |
| Actualisation des décrets de 83 et 67 | Avis sur les projets de décrets 83-1020 du 29 novembre 1983 (obligations comptables) et 67-236 du 23 mars 1967 (soc. commerciales) | En cours |
| Actualisation du règlement n°99-02 | Examen des modalités de dépréciation de l'écart d'acquisition et des parts de marché | En cours |
| Rapport sociétal | Elaboration d'un référentiel pour le rapport sociétal | En cours |

■ Focus Actualité ■

Associations - Réforme des actifs - Absence de dispense d'application de ces textes - Mesures de simplification

Les nouveaux textes sur les actifs s'appliquent aux associations visées par le règlement du CRC n° 99-01. Si l'entité n'applique pas ces nouvelles dispositions et si l'impact en est significatif ou non déterminable, le commissaire aux comptes devra en tirer les conséquences appropriées sur l'expression de son opinion. Toutefois, des mesures de simplification ont été prévues par les règlements du CRC n° 2004-06, n° 2005-09 et par l'avis n° 2003-E du comité d'urgence du CNC (CNCC - Bulletin n°141 mars 2006 - page 163).

Comptes individuels - Comptes consolidés - Contribution amiante - Prérétraite - Modalités de comptabilisation des versements de l'entreprise

La nouvelle contribution mise à la charge des entreprises par la loi n° 2004-1370 correspond à un avantage au personnel postérieur à l'emploi, accordé en vertu de dispositions légales.

L'entreprise étant soumise à un risque actuariel, notamment au titre des statistiques de mortalité, la contribution versée ne correspond pas à un régime à cotisations définies mais à un régime à prestations définies.

Compte tenu de l'imprécision des textes sur la distinction entre modification de plan et changement d'hypothèses actuarielles, deux solutions ont été considérées comme acceptables au cas présent pour la comptabilisation des versements de l'entreprise :

- dès lors que le nouveau versement instauré par la loi n° 2004-1370 est analysé comme une introduction / modification de plan : l'effet doit immédiatement être pris en compte pour sa totalité, car il correspond au coût des services passés et à des avantages acquis,
- si par contre ce versement est analysé comme un changement d'hypothèses actuarielles, l'effet doit dans ce cas être comptabilisé conformément à la méthode choisie par l'entreprise pour la comptabilisation des écarts actuariels.

Selon que l'entreprise comptabilise ou non ses engagements de retraite, elle comptabilisera ou indiquera en annexe les montants ainsi déterminés.

Lorsque les salariés ont déposé leur demande de préretraite, la dette devient certaine et, conformément aux dispositions prévues par le règlement du CRC n° 2000-01 relatif aux passifs, le versement de la contribution étant certain, un passif doit être comptabilisé (CNCC - Bulletin n°141 mars 2006 - page 174).

Comptes individuels - Sociétés d'HLM - Réforme des actifs - Comptabilisation des immobilisations par composants - Comptes pro forma - Données pro forma

Les dispositions de l'article 130-5 du Plan comptable général n'impliquent pas la présentation d'un jeu complet de comptes tel que prévu à l'article 130-1 du Plan comptable général : rien ne s'oppose à ce que des données comparatives ponctuelles soient établies et données dans l'annexe, pour l'exercice précédant celui de première application, sans avoir à établir un jeu de comptes pro forma complet, comprenant un bilan, un compte de résultat, et une annexe. Cette réponse peut être étendue à toute entité entrant dans le champ d'application du Plan comptable général (CNCC - Bulletin n°141 mars 2006 - page 179).

IFRS - IAS 40 - Immeubles de placement - Société foncière - Traitement comptable selon les normes IFRS des réserves foncières et de leurs constructions

Lorsqu'une réserve foncière, détenue par une société foncière cotée, dont l'activité principale est de détenir des réserves foncières en vue d'un placement long terme et de construire des immeubles (logements et/ou bureaux) en vue de les conserver durablement pour les louer, et qui a opté pour l'évaluation à la juste valeur de ses immeubles de placement conformément à la norme IAS 40 *Immeubles de placement*, devient terrain d'assiette d'une opération de construction d'un ensemble immobilier destiné à la location, le terrain reste comptabilisé en immeubles de placement selon IAS 40 *Immeubles de placement* et la construction est comptabilisée en immobilisation en cours selon IAS 16 *Immobilisations corporelles* jusqu'à la date d'achèvement de la construction. A la date d'achèvement la construction est transférée en immeuble de placement auquel s'applique la norme IAS 40 *Immeubles de placement*. L'écart éventuel entre le coût de revient de la construction et sa juste valeur à la date d'achèvement est comptabilisé en résultat au moment du transfert. Lorsqu'une réserve foncière est aménagée, le principe est identique à celui exposé ci-dessus (CNCC - Bulletin n°141 mars 2006 - page 197).

Comptes consolidés - Exemption d'établissement et de publication des comptes consolidés - Groupe français passé sous le contrôle d'un groupe espagnol

Une société peut être exemptée d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elle remplit les conditions légales prévues aux articles L. 233 17 du Code de commerce et 248-13 du décret du 23 mars 1967 (CNCC - Bulletin n°141 mars 2006 - page 183).

■ En bref... ■

61e Congrès de l'Ordre des Experts Comptables

Le 61e Congrès de l'Ordre des Experts-Comptables se déroulera du 12 au 14 octobre 2006, au Parc des expositions, à Toulouse. Il aura pour thème : Cap sur le social et les ressources humaines (www.experts-comptables.fr 🇫🇷)

17e Congrès Mondial de la Comptabilité

Tous les quatre ans, l'ensemble des professionnels du chiffre se mobilise à l'occasion du congrès mondial de la comptabilité. Cette année, le congrès organisé par l'IFAC se déroulera du 13 au 16 novembre 2006, à Istanbul (Turquie) et aura pour thème "Générer la croissance économique et la stabilité mondiale" (www.wcoa2006istanbul.org.tr 🇹🇷)

19e Assises des Commissaires aux Comptes

Les 19e Assises du commissariat aux comptes se dérouleront à Deauville, les 8 et 9 décembre 2006. Le thème envisagé est "Commissariat aux comptes : l'évolution de notre pratique professionnelle" (www.cncc.fr 🇫🇷)

■ A lire ou à voir... ■

IFRS - PME : nouveau document de l'équipe technique de l'IASB

L'équipe technique de l'IASB a publié une nouvelle version (partielle) du projet de référentiel pour les PME. Ce document a été mis en ligne en août 2006 sur le site de l'IASB à titre d'information et n'est pas sujet à appel à commentaires. L'IASB envisage de publier un exposé-sondage d'ici la fin 2006. [Pour en savoir plus](#) 🇺🇸


Plate forme stable IFRS jusqu'en 2009

Le Board de l'IASB a annoncé le 24 juillet 2006 qu'il n'imposera pas l'application avant le 1er janvier 2009 de nouvelles normes IFRS ou d'amendements significatifs à des normes IFRS existantes. [Pour en savoir plus](#) 🇺🇸


Première phase du cadre conceptuel commun FASB/IASB

Le FASB et l'IASB ont publié en juillet 2006 pour appel à commentaires, un document reflétant leur point de vue préliminaire sur les améliorations à porter au cadre conceptuel. Ce document, première étape du projet de publication d'un cadre conceptuel commun qui comprend huit phases, est organisé autour de la définition des objectifs de l'information financière et de ses caractéristiques qualitatives. [Pour en savoir plus](#) 🇺🇸

Table ronde européenne pour l'application homogène des IFRS

La Commission européenne a institué une Table ronde dont l'objectif est d'assurer une application homogène des IFRS en Europe ; celle-ci s'est déjà réunie une fois, le 17 mai 2006. Une deuxième réunion est organisée le 20 septembre 2006. **Pour en savoir plus** 

Création du Comité européen d'examen des normes comptables internationales

La Commission européenne a créé un Comité européen d'examen des normes comptables internationales, destiné à assurer l'objectivité et le juste équilibre des avis émis par l'EFRAG sur l'adoption par l'Union Européenne de ces normes. **Pour en savoir plus** 

Rapport d'étape du groupe "IAS et droit"

Le CNC a publié à la fin du premier semestre 2006 le rapport d'étape du groupe "IAS et droit" qui avait été présenté lors de son assemblée plénière du mois d'octobre 2005. **Pour en savoir plus** 

