

## DIFFICULTÉS COMPTABLES

### Bilan et compte de résultat

Études C-10 300, C-20 500, C-20 600 et C-20 700

## Modalités d'exercice de l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes

Avis n° 2005-J du 6-12-2005 du Comité d'urgence du CNC

**Le Comité d'urgence du CNC précise dans quelle mesure peut être exercée l'option permettant d'incorporer les droits de mutation, les honoraires, les commissions et les frais d'actes dans le coût d'acquisition de certains actifs.**

**322.** En se fondant sur les articles 321-10, 321-15, 332-1 et 332-9 du règlement CRC n° 99-03, le CNC rappelle, dans un avis n° 2005-J du 6 décembre 2005, que l'option évoquée concerne les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes des immobilisations corporelles et incorporelles, mais également des titres immobilisés et des titres de placement. Dans les comptes individuels, ils peuvent être soit rattachés aux coûts d'acquisition des immobilisations, soit comptabilisés en charges.

- Art. 321-10 :

Coût d'acquisition des immobilisations corporelles

« [...] Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. [...] »

- Art. 321-15 :

Coût d'acquisition des immobilisations incorporelles

« [...] Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges. [...] »

- Art. 332-1 :

Coût d'acquisition des titres immobilisés

« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, les titres immobilisés sont évalués selon les règles générales d'évaluation énoncées aux articles 321-1, 321-2, 321-3, 321-4, 321-6 et 321-10. »

- Art. 332-9 :

Titres de placement

« L'évaluation des titres de placement est effectuée dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles 332-1, 332-2, 332-6 et 332-7 pour les titres immobilisés [...] ».

**323.** Sur la base du paragraphe 2.3 de l'avis n° 2005-D du 1<sup>er</sup> juin 2005 du Comité d'urgence, le Comité considère que l'option peut être exercée de manière différenciée, dans le respect du principe de permanence des méthodes, pour l'ensemble des immobilisations corporelles et incorporelles d'une part, et pour l'ensemble des titres immobilisés et des titres de placement d'autre part.

Ainsi, une entreprise peut opter pour l'activation des frais d'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles (l'option est globale pour ce premier ensemble), et opter pour la comptabilisation en charges des frais d'acquisition des titres immobilisés et des titres de placement (l'option est globale pour ce deuxième ensemble).

**Paragraphe 2.3 :**

« [...] chacune des options doit être exercée de manière globale, comme toute méthode comptable qui ne peut pas être appliquée de manière partielle. Ainsi une entreprise, qui opte pour l'activation des frais liés à l'acquisition, doit activer tous les frais de cette nature [...] » ■

## DIFFICULTÉS COMPTABLES

### Crédit-bail

Études C-20 250, C-22 300 et F-16 220

## Application des nouvelles règles d'amortissement des actifs aux biens pris en crédit-bail ou en LOA

Communiqué du CNC du 6-12-2005

**Les immobilisations exploitées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, de location avec option d'achat ou assimilées (hors contrats de location au sens d'IAS 17, contrats de louage de marque et de brevet) sont soumises aux nouvelles dispositions des règlements CRC n° 2002-10 et 2004-06 sur les actifs.**

**324.** Suite à l'entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2005 des règlements n° 2002-10, relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, et n° 2004-06, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, les sociétés réalisant des opérations de crédit-bail, des opérations de location avec option d'achat ou assimilées ont interrogé le CNC sur la compatibilité des dispositions de l'article 39 C du CGI avec les nouvelles règles de durée et de mode d'amortissement des immobilisations prévues aux articles 322-1 et 322-4 du règlement n° 99-03 du CRC.

Le CNC a apporté les précisions suivantes dans un communiqué du 6 décembre 2005.

**325.** L'avis du CNC n° 2004-15 du 23 juin 2004, relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, « exclut du champ d'application du règlement n° 2004-06 précité, tous les contrats de location au sens d'IAS 17 « Contrats de location ainsi que les contrats de louage de marque et de brevet ». Il en résulte que les immobilisations, exploitées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, de location avec option d'achat ou assimilées au sens de l'article 313-1 du Code monétaire et financier, restent comptabilisées à l'actif des entreprises propriétaires « crédit bailleur » et non des entreprises « crédit preneur » et sont soumises aux nouvelles dispositions des règlements précités.

Les dispositions du règlement n° 2002-10 leur sont applicables et notamment celles des articles 322-1.3 et 322-4.5 :

Art. 322-1.3 :

« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation ».

« Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable ».

« Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité ». Art. 322-4.5 :

« Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté ».

**326.** Le CNC a créé un groupe de travail pour examiner les difficultés qui résultent de ces différents textes comptables et fiscaux et envisage, avec la Direction de la législation fiscale (DLF), les solutions pour supprimer les incompatibilités existantes.

Le groupe de travail et la DLF examinent également la **méthode de détermination des composants** qui sont généralement, dans ce type de contrat, mis à la charge du crédit preneur, et ne devraient pas, dans ce cas, être individualisés chez le bailleur.

**327.** Dans l'attente des conclusions des travaux engagés par le groupe de travail et poursuivis avec la DLF, les sociétés et entités réalisant des opérations de crédit-bail, des contrats de location avec option d'achat et autres opérations pouvant être retraitées en cas d'établissement de comptes consolidés, en location financement en application du règlement n° 99-07 (§ 33), doivent **maintenir dans les comptes individuels les traitements en cours en matière d'amortissement pour le premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.**

Cette mesure ne concerne pas les immobilisations détenues et exploitées en propre par ces sociétés et entités qui sont soumises aux dispositions des règlements n° 2002-10, 2003-07 et 2004-06 du CRC. ■

## INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE

### Règles de communication et de publicité

Études C-30 000 et C-32 100

## Constats de l'AMF sur la communication financière des sociétés cotées lors de la transition aux IAS/IFRS

AMF, 7-12-2005

**L'AMF a publié un document qui met en lumière un certain nombre de sujets méritant une clarification en vue de l'arrêté des comptes 2005 en IFRS.**

**328.** Depuis la fin de l'année 2004, l'AMF a mis en place une veille systématique concernant la qualité des communications financières des principales sociétés cotées sur le marché Eurolist d'Euronext Paris en matière de transition aux IAS/IFRS et, en particulier, celles relevant du SBF 120 (composé de 120 valeurs importantes, toutes cotées en continu).

L'AMF a publié un document qui énumère les insuffisances ou les anomalies qu'elle a relevées et qui nécessitent une clarification en vue de l'arrêté des comptes 2005, ou des compléments d'information. Dans certains cas, les traitements effectués par les sociétés cotées ne paraissent pas conformes aux normes IAS/IFRS applicables à la clôture.

**329.** Près de douze thèmes ont été identifiés par l'AMF, dont les principales remarques sont les suivantes :

### Première application des IFRS et rétroactivité des retraitements

**330.** IFRS 1 « Première adoption des IFRS » énumère, outre les exceptions obligatoires, douze exemptions possibles au principe d'application rétrospective des IFRS à la date de transition : l'AMF invite les émetteurs à préciser explicitement s'ils ont choisi ou non l'exemption pour chacune de ces options.

### Regroupements d'entreprises

**331.** IFRS 1 permet d'appliquer IFRS 3 « Regroupements d'entreprises » à partir de toute date arbitraire antérieure à la date de transition. Le choix d'une date de première application d'IFRS 3 très ancienne peut paraître délicat et l'émetteur doit pouvoir démontrer qu'il disposait de l'information requise (par exemple du fait de l'utilisation d'un autre référentiel nécessitant d'effectuer cette collecte).

L'AMF fournit également des précisions complémentaires sur l'application simultanée d'IFRS 3, IAS 36 « Dépréciation d'actifs » et IAS 38 « Immobilisations incorporelles ».

### Immobilisations incorporelles

**332.** Les actifs incorporels identifiés dans le cadre de regroupements d'entreprises antérieurs à l'application d'IFRS 3 et qui ne sont pas conformes à IAS 38 « Immobilisations incorporelles » doivent être éliminés (en contrepartie, leur valeur augmente l'écart d'acquisition). Or, certains émetteurs ont opté pour un reclassement de ces éléments vers un autre actif incorporel (relation clientèle ou frais de développement, par exemple).

**333.** L'AMF estime que les émetteurs doivent être en mesure de justifier que l'évaluation de ces actifs incorporels avait été effectuée dès le regroupement ou qu'ils disposaient de données appropriées collectées à cette date.

### Dépréciation d'actifs

**334.** L'AMF a constaté que l'établissement du bilan d'ouverture en IFRS donnait lieu, dans certains cas, à la constatation de dépréciations complémentaires par rapport aux comptes produits antérieurement. Elle s'attend à ce que l'émetteur soit en mesure de justifier clairement les raisons pour lesquelles les comptes établis en normes françaises au titre de la même période ne comportaient pas une telle dépréciation (par exemple dans le cas des fonds de commerce, l'AMF ayant vivement encouragé, à plusieurs reprises, l'application d'IAS 36 « Dépréciations d'actifs » dans le cadre des règles françaises).

L'AMF fournit également des précisions complémentaires sur le choix du taux d'actualisation.

### Avantages du personnel

**335.** L'AMF fournit des précisions concernant les émetteurs qui ont fait le choix d'appliquer IAS 19 « Avantages du personnel » avant leur transition aux IFRS.

### Engagements de rachats sur intérêts minoritaires

**336.** Sur ce thème qui fait apparaître des différences de traitement selon les sociétés et dont l'IFRIC - le comité d'interprétation de l'IASB - a été saisi, l'AMF précise les principes qu'elle estime devoir être suivis par les émetteurs.

### Impôts différés

**337.** Des divergences de pratiques concernant l'application ou non d'un impôt différé sur les actifs et passifs liés à des contrats de location-financement peuvent exister : l'AMF indique les règles qu'elle souhaiterait voir appliquer.

### Option « Juste Valeur »

**338.** L'AMF note que l'amendement publié au JOUE le 16 novembre 2005 concernant l'amendement à IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » intitulé « Option Juste Valeur » (V. D.O Actualité 41/2005, § 63 s.) rend son application possible à la clôture du 31 décembre 2005, en toute sécurité juridique.

### Retrait de l'interprétation IFRIC 3 « Droits d'émission »

**339.** En l'attente d'une nouvelle interprétation remplaçant IFRIC 3 ou d'une modification d'IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique », l'AMF précise l'information nécessaire à fournir dans l'annexe.

### Entités ad hoc contrôlées

**340.** IAS 27 « États financiers consolidés et individuels » impose de fournir des informations expliquant la nature de

la relation entre l'entité consolidante et la filiale, lorsque l'entité consolidante ne détient pas plus de la moitié des droits de vote : l'AMF indique les informations minimum à fournir.

## Information relative aux montages déconsolidants

**341.** L'AMF donne, sous forme d'exemples, des précisions pour satisfaire à l'obligation d'information fixée par les IAS/IFRS.

## Estimations utilisées dans les méthodes comptables clés

**342.** IAS 1 « Présentation des états financiers » précise qu'une entité doit fournir dans ses notes des informations sur les hypothèses clés concernant l'avenir et les autres

sources principales d'incertitude liées aux estimations à la date de clôture, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif de la valeur comptable des actifs et passifs au cours de la période suivante (§ 116).

**343.** L'AMF estime qu'une explication quant à la nature et à la valeur comptable à la clôture de ces actifs et passifs devra ainsi être fournie (par exemple : estimation de la dépréciation des actifs en fonction de la variation des taux de croissance des flux futurs de trésorerie et/ou du taux d'actualisation retenu pour ces mêmes flux ; sensibilité du montant de la provision pour remise en état de site à des variables importantes...).■

## PROFESSIONNELS COMPTABLES

### Statut et missions Étude C-60 000

## Homologation d'une norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission du commissaire aux comptes

*Arrêté du 14-12-2005 (JO du 21)*

**Conformément aux dispositions de la loi de sécurité financière et après avis du Haut Conseil du commissariat aux comptes, une première norme d'exercice professionnel, relative à la lettre de mission des commissaires aux comptes, vient d'être homologuée par le garde des Sceaux. Cette nouvelle norme définit notamment les conditions d'établissement et de révision de la lettre de mission, son contenu et les modalités de formalisation de l'accord avec la personne ou l'entité concernée.**

**344.** Suite à l'avis favorable du Haut Conseil du commissariat aux comptes en date du 28 novembre 2005, la norme d'exercice professionnel relative aux termes et conditions de la mission du commissaire aux comptes a été homologuée par un arrêté du 14 décembre 2005. En effet, pour favoriser le bon déroulement de la mission du commissaire aux comptes, il est nécessaire que ce dernier définit les termes et conditions de ses interventions. À cet effet, il doit les consigner dans une lettre de mission.

Le Code de déontologie rappelle les conditions dans lesquelles le commissaire aux comptes doit exercer sa mission (V. D.O Actualité 45/2005, §§ 158 et s.).

### ► Établissement et révision de la lettre de mission

**345.** La lettre de mission initiale doit être établie par le commissaire aux comptes la première année de son mandat et communiquée à la personne ou à l'entité préalablement à la mise en oeuvre de ses travaux de vérification et de contrôle.

Dans le cas où la mission est dévolue à plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci établissent soit une lettre de mission commune, soit des lettres de mission individuelles.

**346.** Lorsque le commissaire aux comptes d'une personne ou entité qui établit des comptes consolidés ou combinés est également commissaire aux comptes d'une ou plusieurs personnes ou entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs de ces personnes ou entités.

Lorsque le commissaire aux comptes choisit d'établir une lettre de mission commune, il doit demander à la personne ou l'entité mère mentionnée ci-dessus de lui confirmer par écrit que les personnes ou entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

**347.** Au cours de son mandat, le commissaire aux comptes détermine, d'une part, s'il lui paraît nécessaire de rappeler à la personne ou à l'entité le contenu de la lettre de mission et d'autre part, si les circonstances exigent sa révision.

La révision peut notamment se justifier pour les cas où il existerait :

- des indications selon lesquelles la direction se méprendrait sur la nature et l'étendue des interventions du commissaire aux comptes ;
- des problèmes particuliers rencontrés par le commissaire aux comptes dans la mise en oeuvre de ses travaux ;
- des changements intervenus au sein des organes dirigeants, de la gouvernance ou de l'actionariat ;
- une évolution de la nature ou de l'importance des activités de la personne ou de l'entité ;
- la survenance d'un événement ou une demande de la personne ou de l'entité nécessitant des diligences supplémentaires du commissaire aux comptes.

Les éléments révisés sont soit intégrés dans une nouvelle lettre de mission qui se substitue à la précédente, soit consignés dans une lettre complémentaire.

### ► Contenu de la lettre de mission

**348.** La norme a pour objet de définir les principes que doit respecter le commissaire aux comptes pour établir sa lettre de mission et demander l'accord de la personne ou de l'entité sur son contenu.

Le contenu de la lettre de mission doit comporter les éléments suivants :

- la nature et l'étendue des interventions qu'il entend mener conformément aux normes l'exercice professionnel ;
- la façon dont seront portées à la connaissance des organes dirigeants les conclusions issues de ses interventions ;

- les dispositions relatives aux signataires, aux intervenants et au calendrier ;
- la nécessité de l'accès sans restriction à tout document comptable, pièce justificative ou autre information demandée dans le cadre de ses interventions ;
- le rappel des informations et documents que la personne ou l'entité doit lui communiquer ou mettre à sa disposition ;
- le souhait de recevoir une confirmation écrite des organes dirigeants de la personne ou de l'entité pour ce qui concerne les déclarations faites au commissaire aux comptes en lien avec sa mission ;
- le budget d'honoraires et les conditions de facturation.

Dans certaines circonstances, le commissaire aux comptes doit compléter la lettre de mission en mentionnant les éléments suivants :

- en cas d'intervention au sein d'un ensemble consolidé, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre chez les personnes ou les entités de cet ensemble ;
- en cas de recours à d'autres professionnels du contrôle des comptes et d'experts, les dispositions relatives à leur participation, sous sa responsabilité, à certaines phases de ses interventions ;
- en cas d'implication d'auditeurs internes ou d'autres employés de la personne ou de l'entité, les dispositions relatives à leur participation à certaines phases de ses interventions ;

- en cas de co-commissariat, la répartition des travaux entre les commissaires aux comptes et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;
- en cas d'intervention s'inscrivant dans le cadre de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes ou de missions légales particulières, la nature et l'étendue des travaux qu'il entend mettre en œuvre à ce titre.

## ► Demande d'accord

**349.** Le commissaire aux comptes doit demander à la personne ou à l'entité d'accuser réception de la lettre et de confirmer son accord sur les termes et conditions exposés. Il doit consigner dans son dossier de travail tout désaccord éventuel. Lorsque le désaccord remet en cause le bon déroulement de la mission, le commissaire aux comptes doit appliquer les mesures de sauvegarde telles que prévues par le Code de déontologie (V. D.O Actualité 45/2005, §§ 168 et s.) et en tirer toutes les conséquences sur le maintien de son mandat auprès de la personne ou de l'entité concernée. ■

## AUTRES INFORMATIONS

► **PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA COMPTABILITÉ - Normes comptables internationales** - Synthèse de l'EFRAG présentant les normes, interprétations et amendements adoptés par l'Union européenne  
*EFRAG, 1-12-2005*

Étude C-10 500

**350.** Parmi les normes, interprétations et amendements publiés par l'IASB, ceux qui n'ont pas encore été adoptés au niveau européen, ont fait l'objet d'un avis positif de l'EFRAG et d'une proposition d'adoption par l'ARC à l'exception de l'interprétation IFRIC 7 « Modalités pratiques de retraitement des états financiers selon IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes » pour laquelle l'EFRAG s'attend à émettre son avis en janvier 2006 et l'ARC sa

proposition d'adoption en février 2006. Leur publication au JOUE est attendue au plus tard en mars 2006. Les normes votées par l'ARC au 30 novembre peuvent être publiées avant la date indiquée, dans le meilleur des cas, avant la fin d'année 2005.

L'EFRAG a publié le 1<sup>er</sup> décembre 2005 une **synthèse** (à jour au 30 novembre 2005) qui présente les normes, interprétations et amendements publiés par l'IASB qui ont été adoptés au niveau de l'Union européenne. Cette synthèse présente également les normes, interprétations et amendements publiés par l'IASB et qui n'ont pas encore été adoptés au niveau européen.

Cette synthèse peut être consultée directement sur le site internet de la D.O ([www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr), Espace Lexisnexis D.O, rubrique « services gratuits », sous-rubrique « documents utiles »). ■