

# FLASH DOCTRINE

#2019.06



L'ACTUALITÉ COMPTABLE, FISCALE, IFRS,  
ET RÉGLEMENTAIRE EN QUELQUES MINUTES!



FAITES  
L'EXPÉRIENCE  
RSM

**RSM**  
26 Rue Cambacérés  
75008 Paris  
T : 33 1 47 63 67 00

[www.rsmfrance.fr](http://www.rsmfrance.fr)

## ANC

### RÈGLEMENT N° 2019-06 DU 08 NOVEMBRE 2019 MODIFIANT LE RÈGLEMENT ANC N°2014-03 RELATIF AU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL (PCG) CONCERNANT LES FUSIONS ET SCISSIONS SANS ÉCHANGES DE TITRES

Le Code de Commerce a été modifié pour étendre le régime simplifié aux opérations entre sœurs détenues à 100% ou d'apports partiels d'actifs entre une mère et sa fille détenue à 100%. Les modifications apportées consistent, en résumé, à :

L'absence d'émission de titres par l'absorbante ou la bénéficiaire des apports en rémunération de l'opération.

- L'absence d'approbation des opérations en assemblée générale extraordinaire (AGE).
- L'absence de désignation d'un commissaire aux apports ou à la fusion.
- L'absence de rapport à établir par le conseil d'administration des sociétés participant à l'opération.

La simplification n'est cependant pas totale dans le cas de scission d'une fille à 100% au profit de sœurs détenues à 100%. L'approbation en AGE, la désignation d'un commissaire aux apports ou à la scission et l'établissement d'un rapport par les conseils d'administration peuvent s'avérer obligatoires, à moins d'un futur changement législatif.

A la suite de ces modifications, l'ANC a été amenée à adapter le PCG, [à travers le règlement n°2019-06](#), pour traiter comptablement ces opérations sans augmentation de capital. Le nouveau règlement, en cours d'homologation, dispose que :

- Ces opérations rentrent dans le champ d'application des dispositions du PCG sur les fusions. En conséquence, s'agissant d'opérations entre entités sous contrôle commun, elles sont réalisées à la valeur nette comptable.
- La contrepartie des apports reçus par la bénéficiaire ou l'absorbante est inscrite en report à nouveau, que l'actif net reçu soit négatif ou positif. Il n'y a donc plus de problématique de libération du capital en cas d'apport d'un actif net négatif.
- Chez la détentrice :
  - ✓ En cas de fusion entre sociétés sœurs, valeur brute et dépréciations des titres de l'absorbée sont reclassées en valeur brute et dépréciations des titres de l'absorbante.
  - ✓ En cas de scission d'une fille en plusieurs entités sœurs détenues à 100%, valeur brute et dépréciations des titres de la fille scindée sont réparties en autant de valeurs brutes et dépréciations que de sœurs bénéficiaires des apports au prorata de la valeur réelle des apports transmis à chacune de ces sœurs.

Pour ce qui concerne les aspects fiscaux, des amendements législatifs sont en cours pour permettre l'application du régime de faveur fiscal à ce type d'opération malgré l'absence d'échange de titres.

## ANC

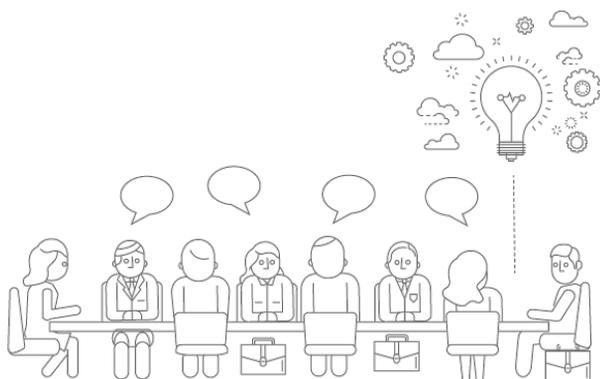
## GROUPES DE TRAVAIL

## Chiffre d'affaires

A la suite des commentaires reçus par l'ANC à sa demande de consultation publique<sup>1</sup>, le Collège a choisi de se laisser le temps de préciser les points d'incertitude remontés, avec pour objectif de publier le nouveau règlement sur la comptabilisation du chiffre d'affaires sur le premier semestre 2020 pour une application aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

## Comptes consolidés

Le projet de nouveau règlement unifié pour l'élaboration des comptes consolidés suit son processus de publication et d'homologation pour une application aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021.



## COLLÈGE DE L'ANC

L'ANC a renouvelé les membres de son Collège pour trois ans, au sein duquel a été nommé **Jean-Charles Boucher**, associé en charge de la doctrine et des normes comptables. La nomination de Jean-Charles Boucher, parue au JO du 7 janvier, est le résultat de son investissement de plus de 10 années au service de l'évolution des normes comptables françaises et internationales et son engagement au sein des instances de la profession.

Sont également nommés en raison de leur compétence économique et sociale, par arrêté du ministre de l'Economie et des Finances :

- **M. Michel BARBET-MASSIN**, membre du group strategie committee de Mazars ;
- **Mme Anne-Lyse BLANDIN**, associée au sein d'EY ;
- **M. Thierry GARCIA**, directeur des affaires comptables, Société Générale ;
- **M. Alain de MARCELLUS**, directeur des services financiers chez Capgemini Service ;
- **Mme Maud PETIT**, directrice générale finances au sein de Covéa ;
- **Mme Laurence RIVAT**, associée chez Deloitte ;
- **Mme Sophie ROLLAND-MORITZ**, CFO d'Esker.



Sont repris ci-dessous des éléments présentés lors du [Forum EIP de la CNCC tenu le 10 décembre 2019](#).

## TESTS DE DÉPRÉCIATION IAS 36 POST APPLICATION D'IFRS 16

Après de nombreuses discussions, en groupe de travail, à la commission évaluation, au département du Comité Comptable EIP et au bureau de ce comité comptable, trois approches ont été identifiées pour réaliser les tests de perte de valeur postérieurement à la mise en œuvre d'IFRS 16 :

	Approche 1	Approche 2	Approche 3
<b>Valeur comptable testée</b>	Inclut la valeur nette comptable du droit d'utilisation (DU).	Inclut la valeur nette comptable du DU nette de la dette de loyer.	Inclut la valeur nette comptable du DU nette de la dette de loyer.
<b>Valeur d'utilité (VU)</b>	Les cash flows actualisés sont retraités des loyers ayant servi à calculer le DU.	Les cash flows actualisés sont retraités des loyers ayant servi à calculer le DU.  La dette de loyer est aussi déduite de la VU obtenue.	La VU est calculée sans retraiter les loyers, de la même façon qu'elle était calculée sous IAS 17.
<b>Avantages</b>	Consensus quant à la conformité de ces approches aux dispositions normatives IFRS.  Les deux approches aboutissent au même résultat, i.e. aux mêmes écarts entre la VU et la valeur comptable testée (« headroom »).		Modalités éprouvées et connues de détermination de la VU.
<b>Inconvénients</b>	Ces approches peuvent présenter des difficultés de mise en œuvre, notamment : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Pour retraiter les prévisions, quand elles ne tiennent pas compte de l'application d'IFRS 16 ;</li> <li>▪ Pour calculer l'impôt normatif ;</li> <li>▪ Pour gérer le renouvellement des contrats, en particulier le montant à inscrire en valeur terminale ;</li> <li>▪ Pour (re)calculer un taux d'actualisation (WACC) qui tient compte du poids de la dette de loyers.</li> </ul> La question se pose également de la disponibilité des données et de la capacité à éprouver et tester la fiabilité des nouvelles façons de faire.		Pas de consensus quant à la conformité à IAS 36, beaucoup de cabinets et réseaux la jugeant non conforme.  Risque de masquer des dépréciations en majorant le headroom du fait d'une dette en général supérieure à la VNC du DU.  La question se pose du temps de vie de cette approche pour maintenir la cohérence des données sous-jacentes prises en compte pour la projection des flux et la détermination du taux d'actualisation.

Il est, par ailleurs, constaté :

- Peu de retour d'expérience :
  - ✓ sur les réactions du marché à la suite des premières publications semestrielles IFRS 16 ;
  - ✓ de la part de l'international sur la mise en œuvre des tests de dépréciation.
- IFRS 16 en date de transition ne modifie pas les caractéristiques économiques d'une société (flux futurs, profils de risques...).

## ■ CNCC – Suite

Face à ces constats et lors de l'année de mise en œuvre d'IFRS 16, il convient :

- D'apprécier si la juste valeur moins les coûts de sortie peut être une alternative à la valeur d'utilité.
- Quelle que soit l'approche retenue, d'avoir un regard critique quant aux détails et résultats obtenus et de réaliser des tests de sensibilité.
- Si l'approche 3 sert de base à une approximation de ce que donneraient les approches 1 ou 2, de façon transitoire sur la première année d'application d'IFRS 16 en cas d'incapacité à mettre en œuvre les deux premières approches, et pour des éléments qui pourraient être significatifs, de prévoir une information au comité d'audit.

Quoiqu'il en soit, une acceptation de l'approche 3 pour cette clôture en France ne préjuge pas de son acceptabilité ultérieure, ni hors de France. Les conclusions seront revues en 2020. Les sociétés sont encouragées à poursuivre leurs efforts en 2020 pour mettre en œuvre les approches 1 ou 2, quand la valeur comptable est comparée à la valeur d'utilité.

## IAS 19 – AVANTAGES DU PERSONNEL

### Détermination des taux d'actualisation

Dans le contexte de taux négatifs, la question s'est posée de savoir s'il est possible de prévoir un plancher à zéro dans la détermination des taux d'actualisation des avantages du personnel. Le comité comptable du département EIP a conclu qu'il n'était pas approprié de prévoir un plancher à 0%.

### Loi Pacte et retraite chapeau

La France a transposé, via la Loi Pacte du 22 mai 2019 et l'Ordonnance 2019-697 du 3 juillet 2019, la Directive 2014/50/EU qui vise à accroître la mobilité des travailleurs au sein de l'Union Européenne. En conséquence, il est désormais interdit de conditionner le bénéfice des droits à la présence du bénéficiaire dans l'entreprise à sa date de départ en retraite.

Les régimes concernés sont les régimes de retraite supplémentaire à prestations définies dits « retraites chapeau » suivant l'article L137-11 du code de la Sécurité sociale, ou « article 39 » :

Aucune nouvelle affiliation à ce type de régime n'est plus autorisée à compter du 4 juillet 2019. Aucun nouveau droit supplémentaire conditionnel à prestations ne pourra être acquis au sein de ces régimes au titre des périodes d'emploi postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2020.

## CNCC – Suite

A défaut de mise en conformité de leurs régimes par les entreprises concernées avant le 31 décembre 2019, ceux-ci se verront requalifiés d'éléments de rémunération soumis au droit social et fiscal commun, beaucoup moins favorable. Les options ouvertes aux entreprises sont ainsi les suivantes :

Sans mise en place d'un nouveau régime	Avec mise en place d'un nouveau régime
Fin des régimes existants.	
Fermeture et gel (ou cristallisation) : maintien pur et simple pour le passé.	Fermeture et gel (ou cristallisation) : maintien pour le passé avec création pour le futur d'un nouveau régime de retraite supplémentaire à droits certains.
	Transfert des régimes vers un nouveau régime supplémentaire à droits certains, moyennant le paiement d'une contribution libératoire.

Après discussion, le Comité Comptable du Département EIP a conclu que :

- Dans tous les cas, il y a modification de plan. Les effets du changement sur le passif sont comptabilisés immédiatement en résultat en coûts des services passés.
- Si la condition de période d'acquisition jusqu'au départ à la retraite est maintenue, des coûts des services rendus sont à comptabiliser dans le futur. Autrement dit, les droits acquis à la clôture et figés devront être réétalés en résultat jusqu'à la date de départ en retraite.
- Si des nouveaux régimes sont mis en place, le traitement à suivre dépend du projet de circulaire en cours de rédaction :
  - ✓ Si, suivant ce projet, le nouveau régime est à prestations définies, un jugement devra être exercé sur les faits particuliers du nouveau régime pour apprécier si une combinaison des deux régimes (ancien et nouveau) serait acceptable. Selon les cas, cela permettrait de limiter les effets comptables du changement de régime.
  - ✓ Si, suivant ce projet, les entreprises sont obligées d'externaliser chaque année leur engagement sans qu'il y ait par la suite de recours possible contre elles, le nouveau plan serait qualifié de régime à contributions définies et aucune combinaison avec l'ancien ne serait possible.

### SAISINE DE L'ANC

La CNCC a saisi l'ANC sur les conséquences d'IFRS 16 et du relevé de conclusions de l'ANC sur les baux commerciaux 3/6/9 sur les comptes annuels du preneur d'un bail commercial en posant les trois questions suivantes :

- Comment apprécier le fait générateur de la comptabilisation de la provision relative à la remise en état des locaux et de démantèlement en fin de bail des agencements construits ou mis à la disposition du preneur ?
- Quelle est la durée d'amortissement des agencements, aménagements et installations construites par le preneur dans les locaux, objets du bail ?
- En cas de précisions modifiant le traitement comptable, comment comptabiliser les conséquences qui en résulteraient ?



### Jean-Charles Boucher

Associé

Normes comptables et d'audit

T : 01 47 63 67 00

E : jean-charles.boucher@rsmfrance.fr

### Christelle Camion

Directrice de la doctrine comptable

T : 01 47 63 67 00

E : christelle.camion@rsmfrance.fr

### Gaël Léger

Associé

Banques, Assurances, Secteur financier

T : 01 47 63 67 00

E : gael.leger@rsmfrance.fr

### Vital Saint-Marc

Associé

Juridique et Fiscal

T : 01 47 63 67 00

E : vital.saintmarc@rsmfrance.fr

## RSM

26 Rue Cambacérés

75008 Paris

T : 33 1 47 63 67 00

[www.rsmfrance.fr](http://www.rsmfrance.fr)

RSM France est membre du réseau RSM.

Chaque membre du réseau RSM est un cabinet indépendant d'Audit, d'Expertise et de Conseil, exerçant pour son propre compte. Le réseau RSM en tant que tel n'est pas une entité juridique à part entière.

Le réseau RSM est géré par RSM International Limited, une société immatriculée en Angleterre et au Pays de Galles (sous le numéro 4040598 ) dont le siège social est situé au 50 Cannon Street, London, EC4N6JJ, United Kingdom.

La marque RSM et tous les droits de propriété intellectuelle utilisés par les membres du réseau sont la propriété de RSM International Association, une association régie par les articles 60 et suivants du Code civil Suisse et dont le siège est à Zoug.

©RSM International Association, 2020.

**THE POWER OF BEING UNDERSTOOD**  
AUDIT | TAX | CONSULTING

