

COMPTES ANNUELS

Commissaires aux comptes - Obligation de solidarité - Traitement comptable

(EC 2024-12)

Une Compagnie régionale des commissaires aux comptes (CRCC) a mis en œuvre l'obligation de solidarité prévue dans le règlement intérieur de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), qui s'applique à la suite du décès d'un commissaire aux comptes (CAC).

Les commissaires aux comptes suppléants devenus titulaires doivent ainsi verser une indemnité aux ayants droit du commissaire aux comptes décédé.

Les modalités d'application de cette obligation de solidarité sont prévues à l'article 10 du règlement intérieur de la CNCC.

Au cas présent, l'obligation de solidarité s'applique selon les modalités générales de mise en œuvre prévues à cet article.

Question :

Quel est le traitement comptable de l'obligation de solidarité dans les comptes annuels des sociétés de commissaires aux comptes ?

*

Rappel des textes applicables

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 211-1 :

« Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »

Art. 211-5 :

« Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.
Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif,
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations. »

Commission des études comptables

Art. 212-1 :

« Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ou pour les entités qui appliquent le règlement ANC n° 2018-06, que l'entité bénéficiera d'un potentiel lui permettant de fournir des biens ou services à des tiers conformément à sa mission ou à son objet ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante, y compris, par différence et à titre d'exception, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible, selon les dispositions de l'article 213-7. »

Art. 213-1 :

« Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et suivants et 212-1 et suivants, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
 - les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
 - les actifs acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ;
 - les actifs acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.
- Les dispositions du présent article ne s'appliquent pas aux immobilisations corporelles constamment renouvelées visées à l'article 212-7. »

Art. 214-1 :

« Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. Le cas échéant, il fait également l'objet d'une dépréciation selon les modalités décrites à l'article 214-15 si les conditions prévues à l'article 214-17 sont remplies.

Le caractère limité de la durée d'utilisation d'un actif est déterminé, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, au regard des critères, généralement physiques, techniques, juridiques, ou économiques, inhérents à l'utilisation par l'entité de l'actif considéré.

Si plusieurs critères sont pertinents, la durée d'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères est retenue. »

Art. 214-13 :

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

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.

Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.

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 défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'oeuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

[...] »

Commission des études comptables

Réponse de la Commission des études comptables

En préambule, la Commission rappelle que l'obligation de solidarité prévue par le règlement intérieur de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes vise à indemniser les ayants droit d'un commissaire aux comptes décédé ou frappé d'une incapacité ou d'une invalidité.

Les modalités de calcul de son montant dépendent de l'existence ou non d'un accord contractuel, ou de l'adhésion ou non du commissaire aux comptes concerné à une convention d'entraide-décès établie par la compagnie régionale.

Au cas présent, la Commission relève que l'obligation de solidarité s'applique selon les modalités générales de mise en œuvre prévues dans le règlement intérieur de la CNCC, en l'absence de tout autre accord contractuel ou d'une convention d'entraide-décès à laquelle aurait adhéré le commissaire aux comptes.

Dans ce cadre, la Commission estime que l'obligation de solidarité, matérialisée par l'indemnité versée aux ayants droit du commissaire aux comptes décédé, par le commissaire aux comptes suppléant qui devient titulaire, répond à la définition d'une immobilisation incorporelle en application des articles 211-1 et 211-5 du PCG.

En effet, le versement de l'indemnité est lié au transfert du mandat du CAC décédé au CAC suppléant, représentant un droit faisant l'objet d'une protection légale, et lui permettant de bénéficier des avantages économiques futurs en découlant.

En conséquence, conformément aux articles 212-1 et 213-1 du PCG, le montant de l'indemnité versée dans le cadre de l'obligation de solidarité, tel que fixé en application du règlement intérieur de la CNCC, est à inscrire à l'actif du bilan, parmi les immobilisations incorporelles.

Dans la mesure où cette immobilisation incorporelle est liée au droit du commissaire aux comptes suppléant de devenir titulaire et qu'elle se rattache à un mandat spécifique nettement identifié, elle doit faire l'objet d'un amortissement, et le cas échéant, d'une dépréciation selon les règles générales édictées par le PCG en la matière.

En conséquence, elle est à amortir sur sa durée d'utilisation, qui pourrait être, conformément à l'article 214-13 du PCG, la durée résiduelle du mandat concerné, ou une durée plus longue en cas de probabilité de renouvellement.