

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
NOTE DE PRÉSENTATION DE L'AVIS N° 2009-18 DU 3 DÉCEMBRE 2009

Relatif à la transformation d'une société en SCOP

Sommaire

[1 – Présentation des opérations](#)

[2 – Saisine de l'ANC](#)

[3 – Dispositions comptables](#)

[4 – Informations devant figurer dans l'annexe](#)

[5 – Illustration](#)

La loi n°2009-1255 du 19 octobre 2009 tendant à favoriser l'accès au crédit des petites et moyennes entreprises et à améliorer le fonctionnement des marchés a modifié l'article 49 de la loi n°78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP). La loi prévoit la comptabilisation de l'écart de valorisation, qui peut apparaître à l'occasion de l'opération entre la valeur nominale des parts sociales annulées et la valeur déterminée lors de la transformation, pour tout ou partie à l'actif du bilan de la société dans les conditions fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables (ANC).

Les règles développées dans le présent avis sont consécutives aux dispositions prévues par la loi, et limitées à cette opération. Elles ne sauraient être appliquées à d'autres opérations.

1 – Présentation des opérations

Les SCOP sont des sociétés commerciales dont les salariés sont associés majoritaires. A ce titre ils participent aux décisions, à la gestion et aux résultats selon les principes coopératifs. Elles relèvent de la loi du 19 juillet 1978 qui prévoit des dispositions juridiques spécifiques pour permettre la transformation d'une société classique en SCOP.

Cette transformation est notamment prévue par les articles 48 et 49 du chapitre 1^{er} du titre IV de la loi précitée. Cette opération est un mécanisme original de transmission favorisant la reprise d'une entreprise par ses salariés mais qui, à la différence du mécanisme du RES¹ (reprise d'entreprise par les salariés) auquel il est historiquement lié et dont il s'inspire, ne nécessite pas la création dans un premier temps d'une société holding pour acquérir les titres de la société cible et ensuite la fusion des deux entités.

¹ Loi n°84-578 du 9 juillet 1984 sur le développement de l'initiative économique

La transformation d'une société en SCOP n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Dans la plupart des cas, le financement de l'opération s'effectue par emprunts de la société pour tout ou partie de la valorisation. Les titres des associés ou actionnaires sortants sont annulés et remboursés selon les modalités propres à la société devenue à capital variable. L'opération ne requiert pas l'unanimité des associés ou actionnaires mais, en application des articles 48 et 49 précités, elle doit être adoptée selon les conditions requises pour la modification des statuts.

La précision apportée par la loi précitée est relative au traitement comptable de l'éventuel écart de valorisation résultant de l'opération. En effet, lors de la transformation, la SCOP procède au rachat des titres des anciens associés ou actionnaires pour les annuler : lorsque la valeur nominale des titres, augmentée des réserves disponibles et des réévaluations d'actifs, est inférieure à la valeur de rachat des titres, l'opération d'annulation génère un écart de valorisation.

Le calcul de l'écart de valorisation doit prendre en compte les réévaluations d'actif préalables à la transformation bien que l'écart de réévaluation constaté au passif n'est pas distribuable selon les dispositions de l'article L232-11 du code de commerce. En conséquence, il convient de procéder à l'incorporation au capital de cet écart de réévaluation avant de constater l'opération de transformation de la société (éventuellement durant la même assemblée générale) conduisant au rachat des titres.

2 – Saisine de l'ANC

La doctrine éditée par la confédération générale des SCOP préconise de comptabiliser cet écart dans un compte de la classe 2, sous compte 201/2013 ou 207, intitulé « Transformation en SCOP ». Du fait de l'évolution des règles de comptabilisation des actifs, notamment depuis 2005, cette doctrine n'est plus conforme aux dispositions du règlement n°99-03 relatif au plan comptable général. L'objectif de la précision législative est de pouvoir maintenir ce mécanisme comptable préconisé depuis 1978 afin de rester conforme à l'esprit du législateur qui était de lier cette opération aux R.E.S. et au régime des fusions.

Le présent avis vient préciser dans quelles conditions cet écart de valorisation peut être inscrit à l'actif du bilan de la SCOP, ainsi que les modalités de suivi dans le temps de cet élément.

3 – Dispositions comptables

Cet écart ne répond pas à la définition d'un actif tel que prévu aux articles 211-1 à 211-3 du règlement n°99-03, i.e. 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'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Toutefois, les dispositions législatives précitées prévoient l'inscription de tout ou partie de ces éléments à l'actif du bilan de la SCOP dans les conditions déterminées par l'ANC.

Afin de maintenir l'esprit de la loi de 1978, i.e. offrir une alternative plus simple pour la reprise d'une entreprise sans nécessiter la création d'une structure intermédiaire, le présent avis s'inspire du mécanisme prévu pour le calcul du mali technique par le règlement n°2004-01 du CRC².

² Règlement n°2004-01 du CRC relatif à la comptabilisation et l'évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées

Ainsi, lorsqu'une opération de transformation d'une société en SCOP fait apparaître un écart de valorisation, égal à la différence entre la valeur nominale des parts sociales, augmentée des réserves disponibles et des réévaluations d'actifs, et la valeur de rachat de ces mêmes parts déterminée lors de la transformation, ce dernier doit être traité comme suit.

- A hauteur des plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de la société, déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligation comptable (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs), cet écart est comptabilisé à l'actif du bilan de la SCOP dans un sous-compte 207 spécifique de l'actif incorporel intitulé « Écart de valorisation issu de la transformation en SCOP ».

Pour l'application des dispositions ci-dessus, l'évaluation des impôts différés passifs non comptabilisés doit prendre en compte les règles fiscales d'assiette et de taux spécifiques à la SCOP.

- Au-delà, le solde de l'écart de valorisation doit être comptabilisé dans le résultat de la SCOP sur l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée.

La décision de transformation en SCOP ne peut pas avoir d'effet rétroactif. En revanche, elle peut être décidée pour prendre effet ultérieurement (par exemple à la date d'ouverture de l'exercice suivant).

La date de comptabilisation de l'actif correspond à la date d'effet de la transformation quelle que soit la date de paiement effectif aux anciens associés ou actionnaires. En effet, dans le contexte particulier de ces opérations, les anciens associés ou actionnaires peuvent échelonner leur retrait et donc le remboursement de leurs titres. Dans ce cas lors de la transformation, si l'annulation des actions ou parts anciennement détenues n'entraîne pas un remboursement immédiat, l'opération fait naître une dette dans la SCOP envers les anciens associés ou actionnaires.

En cas de clause de variation de prix, le traitement comptable doit s'inspirer des dispositions de l'avis n° 2008-14 du CNC du 2 octobre 2008 ⁽³⁾ puisque l'écart de valorisation s'inspire du mali technique prévu pour les fusions.

De même, en cas de contestation de la valeur de rachat par les anciens associés ou actionnaires et la nomination d'un expert conformément aux dispositions de l'article 49 de la loi de 1978, le complément de valeur éventuel devra être traité comptablement selon le même mécanisme.

A la date d'effet de l'opération, afin de suivre dans le temps la valeur de l'écart de valorisation, la SCOP procède de manière extra-comptable, à l'affectation de cet écart aux différents actifs détenus dans la mesure où la plus-value latente constatée par actif est significative. Cette affectation peut être faite selon les modalités suivantes :

- détermination à cette date de la valeur réelle des actifs de la société y compris ceux ne figurant pas dans ses comptes ;
- calcul du montant des plus-values latentes par différence entre cette valeur et la valeur comptable sociale de chaque actif ;
- affectation extra-comptable de l'écart de valorisation inscrit à l'actif, aux différents actifs au prorata des plus-values latentes et dans la limite de celles-ci.

⁽³⁾ Avis n° 2008-14 du CNC relatif au traitement comptable d'un complément de prix versé postérieurement à une opération de transmission universelle de patrimoine (TUP) comptabilisées selon les dispositions du règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

Cet élément de l'actif incorporel n'est pas un élément amortissable car la durée de consommation de ses avantages économiques futurs ne peut être déterminée a priori de façon fiable. Cependant les éléments constitutifs tels que définis précédemment, doivent faire l'objet d'un test de dépréciation prévu à l'article 322-5 du règlement n°99-03 du CRC et selon les modalités exposées ci-après.

Cet élément de l'actif incorporel subit une dépréciation lorsque la valeur actuelle d'un ou plusieurs actifs sous-jacents auxquels une quote-part a été affectée devient inférieure à la valeur comptable du ou des actifs précités, majorée de la quote-part affectée. La valeur actuelle correspond à la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (cf. article 322-1 du règlement n°99-03 du CRC modifié par le règlement n°2002-10).

En cas de sortie d'un actif auquel une quote-part a été affectée, l'actif incorporel doit être réduit à due concurrence.

Toute régularisation de la valeur de rachat sera prise en compte à la date de décision définitive en appliquant les dispositions développées au paragraphe 3 de l'avis.

4 – Informations devant figurer dans l'annexe

La société doit mentionner les informations suivantes dans l'annexe de ses comptes de l'exercice de transformation :

- le contexte de l'opération, la valeur d'annulation ou de rachat des parts, et l'impact de cette opération sur les capitaux propres ainsi que sur le résultat ;
- les éléments significatifs sur lequel l'écart de valorisation a été affecté.

A la clôture des exercices postérieurs à la transformation, la société doit mentionner dans l'annexe de ses comptes les éléments significatifs sur lequel l'écart de valorisation constaté à l'actif a été affecté. Elle doit aussi mentionner les modalités de dépréciation et de sortie définitive d'écart de valorisation.

5 – Illustration

Transformation d'une SA en SCOP dont la situation au jour de l'assemblée générale de transformation est la suivante :

Capital de la SA : 200

Réserves disponibles de la SA : 300

Valorisation de la SA au jour de la transformation : 800 cette valorisation prend en compte une plus value latente de 200 sur un immeuble et 100 sur un fond commercial.

En conséquence l'opération génère un écart de valorisation d'un montant de 300.

La SCOP effectue une affectation extracomptable de 200 sur l'immeuble et de 100 sur le fonds commercial afin d'assurer le suivi du compte relatif à l'écart de valorisation.