

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
NOTE DE PRÉSENTATION - AVIS N° 2005-F DU 6 SEPTEMBRE 2005
DU COMITÉ D'URGENCE

**Relatif aux modalités d'évaluation et de transcription comptable
des opérations de transfert de biens, droits et obligations réalisées
par un centre de gestion agréé et habilité au profit d'une
association de gestion et de comptabilité ou d'un centre de gestion
agréé en application de l'article 5-II-3° de l'ordonnance
n° 2004-279 du 25 mars 2004**

Sommaire

[1- le contexte de la réforme de la profession comptable](#)

[2 - Objet de la réforme](#)

[3 - Modalités transitoires de transformation en associations de gestion et de comptabilité](#)

[4 - Traitement comptable](#)

A la demande de la Direction générale des impôts, le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le Comité d'urgence pour préciser les modalités d'évaluation et de transcription comptable des opérations de transfert de biens, droits et obligations, réalisées par un centre de gestion agréé et habilité au profit d'une association de gestion et de comptabilité ou d'un centre de gestion agréé en application de l'article 5-II-3° de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004.

1- le contexte de la réforme de la profession comptable

La profession comptable est exercée actuellement par les experts-comptables et les sociétés d'expertise comptable inscrits au tableau de l'ordre des experts-comptables.

Les articles 1649 quater D II, III et IV du code général des impôts [cf Annexe I (i)], par dérogation à l'ordonnance du 19 septembre 1945, habilitent certains centres de gestion agréés à réaliser certaines prestations relevant de l'expertise-comptable, en complément de leur mission d'assistance en matière de gestion et de prévention dans le domaine fiscal. Ce sont les centres de gestion agréés et habilités (CGAH).

L'article 5 de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004 portant simplification et adaptation des conditions d'exercice de certaines activités professionnelles, aménage les dispositions de l'ordonnance du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, afin de permettre l'exercice de l'activité d'expertise comptable sous forme associative au sein d'associations de gestion et de comptabilité (AGC).

Il est inséré un article 7 ter dans l'ordonnance du 19 septembre 1945 ainsi rédigé :

« I – L'activité d'expertise comptable peut également être exercée au sein d'associations de gestion et de comptabilité, qui ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables.

Ces associations ont pour objet de fournir les prestations prévues aux articles 2 et 22, et notamment d'apporter conseil et assistance en matière de gestion, à l'ensemble de leurs adhérents. Elles sont créés à l'initiative de chambres de commerce et d'industrie, de chambres des métiers ou de chambres d'agriculture, ou d'organisations professionnelles d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs.

Aucune association ne peut être inscrite au tableau si elle a moins de trois cents adhérents lors de la demande d'inscription.

Les associations ayant pour objet l'activité d'expertise-comptable sont seules habilités à utiliser l'appellation 'association de gestion et de comptabilité'. ... » [cf Annexe I (ii)].

Les AGC relevant de la loi de 1901 relative au contrat d'association, sont inscrites à la suite du tableau de l'Ordre des experts-comptables. Il est inséré un article 42 bis dans l'ordonnance du 19 septembre 1945 ainsi rédigé :

« Il est institué auprès du conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables une commission nationale chargée de statuer sur l'inscription des associations de gestion et de comptabilité au tableau et de tenir la liste de ces associations.

La commission statue dans les conditions de délai et d'appel prévues à l'article 42.

Elle surveille l'exercice d'expertise comptable sous forme associative.

Les modalités de désignation et de fonctionnement de la commission sont déterminées par décret ».

Au terme de la réforme, l'activité de tenue de comptabilité et celle d'assistance à la gestion des CGAH seront exercées au sein d'entités juridiquement distinctes, la première étant transférée à des associations de gestion et de comptabilité – AGC.

Pour mémoire, il est rappelé que les centres de gestion agréés (CGA) ont été créés par la loi de finances rectificatives pour 1974 du 27 décembre 1974 n° 74-1114 codifié à l'article 1649 quater C du code général des impôts.

« Des centre de gestion dont l'objet est d'apporter une assistance en matière de gestion aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs peuvent être agréés dans des conditions fixées par le décret en Conseil d'Etat (article 371A à 371L de l'annexe II au CGI).

Ces centres sont créés à l'initiative soit d'experts-comptables ou de sociétés membres de l'ordre, soit de chambres de commerce et d'industrie, de chambres de métiers ou de chambres d'agriculture, soit d'organisations professionnelles légalement constituées d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs ».

Entre 1978 et 1983, les CGA ont eu la faculté de tenir les comptabilités de leurs adhérents sous réserve d'une habilitation. Les articles 1649 quater D II, III et IV du CGI habilitaient, par dérogation à l'ordonnance du 19 septembre 1945, certains centres de gestion agréés à réaliser certaines prestations relevant de l'expertise comptable, en complément de leur mission d'assistance en matière de gestion et de prévention dans le domaine fiscal (CGAH). Ce sont ces derniers qui sont concernés par la réforme, mais ils peuvent continuer à tenir des comptabilités jusqu'au 31 décembre 2008, date à laquelle les habilitations mentionnées à cet article 1649 quater D tomberont.

Les associations agréées (AA), pour les membres des professions libérales et les titulaires de charges et offices, instituées par la loi de finances pour 1977 du 29 décembre 1976, ne sont pas concernées par la réforme comptable, de même pour les centres de gestion agréés-CGA.

2 - Objet de la réforme

La réforme comptable concerne uniquement les centres de gestion agréés habilités selon les dispositions de l'article 1649 quater D du CGI, à réaliser certaines prestations relevant de l'expertise-comptable.

La réforme de la profession comptable permet :

- de séparer l'activité relevant de l'expertise comptable et celle de l'agrément ;
- de clarifier et de simplifier les règles d'accès au marché de la comptabilité ;
- d'harmoniser les règles déontologiques et disciplinaires pour l'ensemble des professionnels de la comptabilité.

3 - Modalités transitoires de transformation en associations de gestion et de comptabilité

Afin de faciliter la transformation des CGAH en AGC, des mesures transitoires ont été prévues par l'article 5 de l'ordonnance du 25 mars 2004 aux articles 83 à 83 quinquies :

- inscription au tableau de l'ordre des experts-comptables de certains salariés de CGAH en qualité d'experts comptables ou autorisation d'exercer la profession pour d'autres (article 83 bis et 83 ter) [Annexe I (iii)] ;
- franchise fiscale pour les opérations de transfert d'activité (article 5-II-3°), [Annexe 1(iii)]

Pour bénéficier de ces mesures transitoires, les CGAH doivent déposer leur demande de transformation auprès de la commission nationale d'inscription des AGA avant le 12 mai 2008 (article 83 de l'ordonnance). Au delà de cette date, ils conserveront la possibilité de se transformer en AGC sans bénéficier des mesures transitoires.

4 - Traitement comptable

En application des dispositions du paragraphe 25 de l'article 5 de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004, l'article 83 a ainsi été rajouté à l'ordonnance du 19 septembre 1945 :

« les centre de gestion agréés et habilités mentionnés au II et IV de l'article 1649 quater D du code général des Impôts, disposent d'un délai de 3 ans, à compter de la date de publication du décret mentionné à l'article 42 bis, pour demander à la commission prévue à cet article l'inscription au tableau des associations de gestion et de comptabilité issues de leur transformation. ... ».

De même selon les dispositions de l'article 5-II-3° de l'ordonnance du 25 mars 2004 ; *« Les opérations de transfert de biens, droits et obligations réalisées par un centre de gestion agréé et habilité mentionné aux II à IV de l'article 1649 quater D du code général des impôts et rendues nécessaires par la mise en œuvre de la réforme ne donnent lieu à aucune indemnité ou perception d'impôts, droits ou taxes. ... ».*

L'ordonnance définit et acte le principe de transformation et les opérations de transfert des biens, droits et obligations, réalisées par les CGAH. Elle précise le régime fiscal en exonérant les opérations de transfert de toute indemnité ou perception d'impôt tout en les assimilant à des apports entre l'entité apporteuse et l'entité bénéficiaire des apports au sens de l'article 210 A du CGI.

4.1 – Opérations concernées

Les associations de gestion et de comptabilité peuvent être créées ex-nihilo, ou résulter de la transformation des CGAH dans les conditions prévues par le nouvel article 83 de l'ordonnance du 15 septembre 1945.

Cette transformation peut consister :

- en l'abandon de l'activité d'assistance à la gestion avec transfert de celle-ci à un CGA créé et cet effet ou préexistant, les CGAH pouvant modifier leur objet social pour devenir une AGC après décision favorable de la commission nationale d'inscription des AGC ;
- en l'abandon de l'activité de tenue de comptabilité avec transfert de celle-ci à une AGC, créée à cet effet et inscrite à la suite du tableau de l'ordre des experts-comptables par décision de la commission nationale des AGC ;
- en l'abandon des deux activités mentionnées aux alinéas précédents avec transfert de chacune à une AGC créée à cet effet et à un CGA également créé à cet effet ou préexistant.

En conséquence les opérations de transfert conduisent à :

- **l'apport des « activités comptables » d'un CGAH à une association de gestion et de comptabilité-AGC, que cette dernière ait été créée ex-nihilo ou soit issue de la transformation d'un CGAH ;**
- **ou l'apport des « activités liées à l'agrément » d'un CGAH à un centre de gestion agréé, créé ex-nihilo ou préexistant.**

4.2 – Règles comptables

Le règlement n° 2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées concerne uniquement les opérations réalisées entre sociétés de capitaux où les apports sont rémunérés par des titres. Il ne peut pas s'appliquer en l'état aux opérations de fusions ou de scissions réalisées entre associations où les apports ne peuvent pas donner lieu à échange de titres.

Par ailleurs, l'article 321-2 du règlement n° 99-03 du CRC (auquel renvoie le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations) prévoit que la société bénéficiaire des apports doit inscrire à son bilan les éléments reçus de la société apporteuse pour leur valeur retenue dans le traité d'apport.

Les opérations de transfert des biens, droits et obligations correspondant aux apports des « activités comptables » ou de « l'activité d'agrément » entre les CGAH, AGC ou CGA doivent être comptabilisées selon les modalités suivantes :

- établissement d'un traité d'apport ou d'un document en tenant lieu ;
- évaluation des apports ;
- transcription comptable des apports.

4.2.1 – L'établissement d'un traité d'apport ou d'un document en tenant lieu

Afin de formaliser l'accord des deux entités et pour garantir sa bonne traduction comptable, il est nécessaire que les opérations d'apport des « activités comptables » ou des « activités liées à l'agrément » fassent l'objet d'un traité d'apport ou d'un document en tenant lieu. Ce dernier reprend l'ensemble des éléments d'actifs et passifs apportés en distinguant pour les immobilisations incorporelles, corporelles, financières et autres, la valeur brute, l'amortissement et dépréciation et la valeur nette comptable.

Ce document qui traduit l'accord des deux entités sur les modalités et les valeurs d'apports (précisées ci-après) de chaque élément d'actif et passif apporté et relate les engagements pris par le bénéficiaire des apports, doit être approuvé par l'assemblée générale extraordinaire de chacune des entités.

4.2.2 – Estimation des apports

- En raison du statut associatif de ces entités et de l'absence de droit des adhérents sur le patrimoine avant et après l'opération ; et
- dans la mesure où les apports des « activités comptables » et des « activités liées à l'agrément » résultent de la transformation d'associations préexistantes ou créées par les mêmes membres fondateurs à cet effet lors de la transformation,

il est décidé de retenir la valeur nette comptable des éléments telle qu'elle résulte des comptes de l'entité apporteuse, à la date de l'opération. Il est rappelé que la valeur nette comptable de chaque élément ne peut être supérieure à la valeur actuelle de ces éléments apportés, conformément aux dispositions de l'article 322-5 du règlement n° 99-03.

4.2.3 – Transcription comptable

Les éléments d'actifs et de passifs apportés sont comptabilisés dans le bilan de l'entité bénéficiaire des apports, pour les valeurs nettes comptables constatées dans le traité d'apport ou le document en tenant lieu.

Annexe I

i – article 7 ter de l'ordonnance du 15 septembre 1945 modifié par l'article 5 de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004

« I – L'activité d'expertise comptable peut également être exercée au sein d'associations de gestion et de comptabilité, qui ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables.

Ces associations ont pour objet de fournir les prestations prévues aux articles 2 et 22, et notamment d'apporter conseil et assistance en matière de gestion, à l'ensemble de leurs adhérents. Elles sont créées à l'initiative de chambres de commerce et d'industrie, de chambres des métiers ou de chambres d'agriculture, ou d'organisations professionnelles d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs.

Aucune association ne peut être inscrite au tableau si elle a moins de trois cents adhérents lors de la demande d'inscription.

Les associations ayant pour objet l'activité d'expertise-comptable sont seules habilités à utiliser l'appellation 'association de gestion et de comptabilité'.

II – les associations de gestion et de comptabilité sont soumises aux dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession d'expert-comptable.

Leur activité est soumise à un contrôle dans les conditions fixées par le décret mentionné à l'article 84 bis.

Tout adhérent qui formulerait sciemment une demande de travaux ou d'activités contraires à la déontologie de l'ordre des experts-comptables doit être exclu de l'association. S'il n'est pas exclu, la commission mentionnée à l'article 4 bis peut être saisie par tout salarié de l'association inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables. »

ii - Article 1649 quater D (II,III et IV) du code général des impôts

« II. Toutefois, les centres créés à l'initiative des organisations et organismes mentionnés à l'article 1649 quater C et dont l'activité concerne la comptabilité des exploitants agricoles imposés selon le régime du bénéfice réel sont admis, après agrément, à tenir et à présenter les documents comptables de leurs adhérents établis par les soins d'un personnel ayant un diplôme ou une expérience répondant à des conditions fixées par décret, sans préjudice des dispositions de l'article 2 modifié de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 relatives à l'attestation de régularité et de sincérité. Les centres cités au présent paragraphe établissent ces documents selon une méthodologie définie dans le cadre d'une concertation permanente entre les organisations professionnelles habilitées à créer des centres de gestion et l'ordre des experts-comptables. Ils font appel aux membres de l'ordre pour la vérification par sondages de ces documents.

Ils peuvent également tenir et présenter les comptes des personnes morales dont l'activité est agricole et ceux des adhérents pour leurs activités économiquement connexes à l'exploitation agricole. La surveillance de ces dossiers est effectuée par un membre de l'ordre des experts-comptables lorsque leur chiffre d'affaires vient à excéder les limites du III.

III. Les dispositions du II sont applicables à l'ensemble des centres de gestion en ce qui concerne leurs adhérents industriels, commerçants et artisans soumis sur option au régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A bis ou soumis de plein droit à ce régime lorsque leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 50 p. 100 des limites prévues au I de l'article 302 septies A. Les dispositions du II sont également applicables à l'ensemble des centres de gestion en ce qui concerne leurs adhérents industriels, commerçants et artisans, pour leurs activités agricoles, économiquement connexes, exercées à titre individuel lorsque les recettes de l'activité agricole ne viennent pas excéder la limite du régime simplifié agricole prévue au b du II de l'article 69, ainsi que pour leurs activités non commerciales économiquement connexes.

IV. Les centres de gestion agréés et habilités peuvent tenir ou centraliser, dans des conditions fixées par décret, les documents comptables de leurs adhérents dont le chiffre d'affaires n'excède pas 80 pour 100 des limites prévues au I de l'article 302 septies A y compris pour leurs activités agricoles ou non commerciales qui leur sont économiquement connexes. Ils peuvent également, dans les mêmes conditions, continuer de tenir ou de centraliser les documents comptables des entreprises adhérentes quelle que soit l'évolution de leur chiffre d'affaires. Les experts-comptables, les sociétés membres de l'ordre et les experts-comptables stagiaires autorisés exercent, sous leur responsabilité, une mission de surveillance sur chaque dossier et délivrent le visa mentionné au I, dans des conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget. Ils peuvent refuser d'accomplir cette formalité si leurs observations n'ont pas été suivies d'effet avant la clôture des comptes de l'exercice. Dans ce

cas, l'administration fiscale apprécie, au vu des observations présentées par le contribuable, s'il y a lieu ou non d'accorder l'abattement prévu à l'article 158 4 bis. La rémunération de cette mission de surveillance peut être versée directement par le centre ; elle ne peut excéder une limite déterminée par arrêté du ministre chargé du budget ».

iii – Ordonnance du 15 septembre 1945 modifiée par l'article 5 de l'ordonnance n° 2004279 du 25 mars 2004

Article 83

« les centres de gestion agréés et habilités mentionnés au II et IV de l'article 1649 quater D du code général des Impôts, disposent d'un délai de 3 ans, à compter de la date de publication du décret mentionné à l'article 42 bis, pour demander à la commission prévue à cet article l'inscription au tableau des associations de gestion et de comptabilité issues de leur transformation. En cas d'appel formé contre une décision de la commission, le comité national du tableau siège dans une formation élargie fixée par le décret mentionné à l'article 45 ».

Article 83 bis

« les salariés de centres de gestion agréés et habilités peuvent demander à la commission mentionnée à l'article 42 bis à être inscrits au tableau en qualité d'experts-comptables, s'ils remplissent les conditions suivantes :

1° Etre âgé de quarante cinq ans révolus à la date de publication du décret mentionnée à l'article 42 bis ;

2° Etre titulaire d'un titre ou d'un diplôme sanctionnant un niveau correspondant à un minimum de quatre année d'études supérieures, délivré soit par l'Etat, soit par une université ou un établissement d'enseignement supérieur ;

3° Avoir, à la date de publication du décret mentionné à l'article 42 bis, exercé pendant dix ans une responsabilité d'encadrement d'un service comptable d'un centre de gestion agréé et habilité ou avoir été pendant la même durée désigné en qualité de responsable des services comptables d'un centre de gestion agréé et habilité dans le cadre de l'habilitation prévue à l'article 1649 quater D du code général des impôts ;

4° Remplir les conditions exigées au 1°, 2°, 3° du II de l'article 3, et satisfaire à leurs obligations fiscales.

Les candidats disposent d'un délai de douze mois à compter de la publication du décret mentionné à l'article 42 bis pour présenter leur demande, après en avoir informé leur employeur ».

Article 83 ter

« Les centres de gestion agréés et habilités proposent à la commission mentionnée à l'article 42 bis, dans le délai de deux ans à compter de la publication du décret mentionné à cet article, d'autoriser à exercer la profession tout ou partie de ceux de leurs salariés qui remplissent les conditions prévues aux 3°, 4° de l'article 83 bis, ainsi que l'une des deux conditions prévues aux 1° et 2° de ce même article ».

iiii - Article 5-II-°3 de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004

« Les opérations de transferts de biens, droits et obligations réalisées par un centre de gestion agréé et habilité mentionné aux II à IV de l'article 1649 quater D du code général des impôts et rendues nécessaires par la mise en œuvre par la présente ordonnance ne donnent lieu à aucune indemnité ou perception d'impôts, droits ou taxes.

Pour déterminer leurs résultats imposables, les bénéficiaires des transferts doivent se conformer aux conditions prévues au 3 de l'article 210 A du code général des impôts à raison des biens, droits et obligations qui leur ont été transmis. Pour application de cette mesure, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens après l'opération».
