

Communiqué concernant l'ordonnance n°2015-900 et le décret n°2015-903 du 23 juillet 2015 relatifs aux obligations comptables des commerçants

L'ordonnance n°2015-900 et le décret n°2015-903 du 23 juillet 2015 relatifs aux obligations comptables des commerçants ont été publiés au Journal Officiel le 24 juillet 2015. Leur objectif est de :

- mettre en conformité les dispositions législatives et réglementaires du code de commerce avec la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.
- procéder à l'abrogation de diverses dispositions qui relèvent de règlement de l'Autorité des normes comptables.
- procéder à certaines mesures de simplification comptable.

L'ordonnance a été prise sur le fondement d'une habilitation issue de la loi n° 2014-1662 du 30 décembre 2014 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière et s'appliquera aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Ces mesures concerneront plus de trois millions d'entreprises, sociétés commerciales ou personnes physiques.

Le décret modifie la partie réglementaire du code de commerce et vient préciser les articles législatifs du code relatifs à la comptabilité des commerçants, aux filiales et participations et aux comptes consolidés. La mise à jour des articles prend en compte l'évolution du droit européen, sans modifier l'architecture globale des sections du code de commerce. Il est procédé de surcroît à certaines modifications afin de déclasser des dispositions qui relèvent de règlement de l'Autorité des normes comptables en vertu de l'ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009 et afin de simplifier certaines obligations liées à la tenue de comptes. Le présent décret met en œuvre les chapitres 1^{er} à 9 de la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013.

Les principales dispositions comptables modifiant le code de commerce (parties législative et réglementaire) sont les suivantes :

1. Obligations générales des commerçants

Changement de méthode comptable

La condition inscrite dans le code de commerce pour autoriser un changement de méthode comptable, à savoir, le changement exceptionnel dans la situation du commerçant a été supprimée.

La Directive n'autorisant les changements de méthodes comptables que dans des cas exceptionnels, l'article L. 123-17 a été modifié de la manière suivante :

« Sauf dans des cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise et dans les conditions prévues par un règlement de l'Autorité

des normes comptables, les méthodes comptables retenues et la structure du bilan et du compte de résultat ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Si des modifications interviennent, elles sont décrites et justifiées dans l'annexe et signalées, le cas échéant, dans le rapport des commissaires aux comptes».

Compensation entre des postes d'actif et de passif du bilan ou entre des postes de charges et de produits du compte de résultat (modification de l'article L. 123-19)

Jusqu'à la publication de l'ordonnance les compensations entre des postes d'actif et de passif du bilan ou entre des postes de charges et de produits du compte de résultat étaient totalement interdites.

La Directive a introduit la possibilité de définir des cas particuliers pour lesquels cette compensation pourrait être autorisée. L'article L. 123-19 a intégré cette possibilité en renvoyant vers un règlement de l'Autorité des normes comptables la définition de ces cas exceptionnels.

Amortissement et dépréciation des éléments de l'actif immobilisé (modifications des articles R. 123-179 et R. 123-187)

Amortissement

La durée d'utilisation d'un élément de l'actif immobilisé peut être limitée ou non :

- Un élément de l'actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée est amorti sur cette durée selon un plan d'amortissement ;
- Un élément de l'actif immobilisé dont la durée d'utilisation n'est pas limitée n'est pas amorti.

Pour les actifs incorporels, un règlement de l'Autorité des normes comptables fixe les conditions de détermination de leur durée d'utilisation, limitée ou non.

La Directive permet donc soit d'amortir, soit de ne pas amortir le fonds commercial (y compris le mali de fusion pour la partie affectée au fonds commercial) en fonction de la durée d'utilisation limitée ou non propre à ce fonds commercial.

Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation des éléments du fonds de commerce inscrits au poste "fonds commercial" ne peut être déterminée de façon fiable, ces éléments sont amortis sur une période de 10 ans.

Dépréciation

Que leur durée d'utilisation soit limitée ou non, les éléments de l'actif immobilisé font l'objet d'une dépréciation lorsque leur valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable et si l'on prévoit que la perte de valeur sera durable.

Les dépréciations afférentes au fonds commercial ne sont jamais rapportées au résultat.

Dispositions spécifiques aux frais de développement (article R. 123-187)

Les frais de développement sont amortis sur la durée d'utilisation estimée des projets et cette durée est justifiée dans l'annexe. Si leur durée d'utilisation ne peut pas être déterminée de manière fiable, les frais de développement sont amortis sur une durée maximale de 5 ans.

Définition des participations (modification article R. 123-184)

Il est ajouté à l'article R. 123-184 que sont présumés être des participations les titres représentant une fraction du capital supérieure à 10%.

2. Comptes sociaux

Annexe

L'état des cautionnements, avals et garanties donnés par la société et l'état des sûretés consenties par elles sont maintenant inclus dans l'annexe et non plus en annexe au bilan (modification article L. 232-1).

Le tableau faisant apparaître la situation des filiales et participations est maintenant inclus dans l'annexe et non plus en annexe au bilan (modification article L. 233-15).

3. Comptes consolidés

Obligation d'établir des comptes consolidés (modification article L. 233-16)

Les sociétés commerciales ne doivent dorénavant établir des comptes consolidés que si elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises.

Les entreprises sous influence notable ne sont plus prises en compte pour déterminer si une société commerciale a l'obligation d'établir des comptes consolidés. En revanche si une société commerciale doit en établir, les entreprises sous influence notable seront incluses dans le périmètre des comptes consolidés (nouvel article L. 233-17-2 mais sans modification de la définition de l'influence notable).

Autrement dit les sociétés commerciales qui n'exerçaient auparavant qu'une influence notable sur une ou plusieurs autres entreprises n'ont plus l'obligation d'établir des comptes consolidés.

Exemption de l'obligation d'établir des comptes consolidés

En fonction de la taille du groupe (modifications articles L. 233-17 et R. 233-16)

Les seuils d'exemption d'établissement de comptes consolidés sont augmentés et passent :

- Pour le total du bilan : de 15 000 000 à 24 000 000 euros ;
- Pour le montant net du chiffre d'affaires : de 30 000 000 à 48 000 000 euros.

Le nombre moyen de salariés reste fixé à 250 mais l'article ne spécifie plus qu'il s'agit de salariés permanents.

Cependant cette exemption ne s'applique pas à un ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle, quelle que soit sa taille, dès que la société ou une de ces entreprises appartient à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2¹.

¹ Art. L. 123-16-2 C. com. : « Les dispositions des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 ne sont pas applicables :

1° Aux établissements de crédit et sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier et aux établissements de paiement et établissements de monnaie électronique mentionnés à l'article L. 521-1 du même code ;

2° Aux entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, aux organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, aux institutions de prévoyance et à leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et aux mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité ;

3° Aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;

4° Aux personnes et entités qui font appel à la générosité publique au sens de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique».

Autres exemptions (modification article L. 233-17-1)

Lorsque toutes les entreprises qu'une société contrôle de manière exclusive ou conjointe peuvent être exclues de la consolidation en vertu de l'article L. 233-19², la société est exemptée de l'obligation d'établir des comptes consolidés. Cet article avait auparavant pour champ l'exclusion du périmètre de consolidation. Il est dorénavant pris en compte pour exempter le cas échéant de l'obligation d'établir des comptes consolidés.

Méthodes d'évaluation (modification article L. 233-23)

La société consolidante ne peut plus faire usage, dans les conditions prévues à l'article L. 123-17, de règles d'évaluation fixées par règlement de l'Autorité des normes comptables, et destinées à tenir compte des variations de prix ou des valeurs de remplacement.

Cette possibilité a été supprimée.

Date d'établissement des comptes consolidés (modification article L. 233-25)

Une précision a été ajoutée concernant le cas où les comptes consolidés peuvent être établis à une date différente de celle des comptes annuels de la société consolidante. Cette date doit être la date retenue par la majorité des entreprises comprises dans la consolidation pour leurs comptes sociaux.

Par ailleurs il est ajouté « *Dans ce cas, il est tenu compte, pour l'établissement des comptes consolidés des événements importants qui ont concerné l'actif ou le passif des entreprises comprises dans la consolidation et qui sont survenus entre la date de clôture de leur bilan et la date de clôture du bilan consolidé* ».

De plus si la date de clôture de l'exercice d'une entreprise comprise dans la consolidation est antérieure ou postérieure (date ajoutée) de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, ceux-ci sont établis sur la base de comptes intérimaires contrôlés par un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

Ecart d'acquisition (modification article R. 233-5)

L'article R. 233-5 est rédigé de la manière suivante : « *L'écart d'acquisition comptabilisé à l'actif est rapporté au résultat sur sa durée d'utilisation. Un règlement de l'Autorité des normes comptables fixe les critères permettant de déterminer la durée d'utilisation, limitée ou non, de cet écart. Dans des cas exceptionnels, lorsque sa durée d'utilisation ne peut être déterminée de façon fiable, il est amorti sur une période de dix ans.*

Que sa durée d'utilisation soit limitée ou non, l'écart d'acquisition comptabilisé à l'actif fait l'objet d'une dépréciation lorsque sa valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable si l'on prévoit que la perte de valeur sera durable. Ces dépréciations ne sont jamais reprises.

Un règlement de l'Autorité des normes comptables fixe les conditions selon lesquelles l'écart d'acquisition comptabilisé au passif est rapporté au résultat ».

² Art. L. 233-19 C. com. :

« I. - Sous réserve d'en justifier dans l'annexe établie par la société consolidante, une filiale ou une participation est laissée en dehors de la consolidation lorsque des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée par la société consolidante sur la filiale ou la participation ou les possibilités de transfert de fonds par la filiale ou la participation.

II. - Sous la même réserve, une filiale ou une participation peut être laissée en dehors de la consolidation lorsque :

1° Les actions ou parts de cette filiale ou participation ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;

2° La filiale ou la participation ne représente, seule ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif défini à l'article L. 233-21 ;

3° Les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles avec ceux qui sont fixés en application des dispositions de l'article L. 233-27 ».

Changements majeurs

La modification met fin à l'amortissement systématique de l'écart d'acquisition et rend impossible l'inscription de cet écart dans les capitaux propres ou l'imputation sur ceux-ci dans les comptes consolidés.

Les règles d'amortissement et de dépréciation de l'écart d'acquisition sont identiques à celles du fonds commercial.

4. Autres dispositions

Certaines dispositions du Code de commerce ont été abrogées et renvoient dorénavant vers des règlements de l'Autorité des normes comptables qui restent à définir :

Comptes sociaux

- Modèle de bilan et de bilan simplifié (modifications articles R. 123-182, R. 123-183, R. 123-190, abrogation article R. 123-201) : détail des postes de l'actif, détail des postes de passif ;
- Modèle de compte de résultat et de compte de résultat simplifié (modification article R. 123-193, abrogation article R. 123-202) : détail des postes affectés à chaque rubrique du compte de résultat ;
- Comptes de régularisation (abrogation article R. 123-189) ;
- Informations dans l'annexe (modification article R. 123-195, abrogation des articles R. 123-196, R. 123-197, R. 123-198).

Comptes consolidés

- Méthodes d'évaluation (modification article R. 233-10) ;
- Modèle de bilan consolidé et de compte de résultat consolidé (modification articles R. 233-11, R. 233-12) ;
- Informations dans l'annexe (modification article R. 233-14).

5. Rapport de gestion

Extension de l'exemption d'établir un rapport de gestion (modification de l'article L. 232-1 IV)

Les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions simplifiées dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance ou la présidence et qui sont des petites entreprises au sens de l'article L. 123-16, c'est-à-dire celles pour lesquelles, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants ne sont pas dépassés : le total du bilan 4 000 000 euros, le montant net du chiffre d'affaires 8 000 000 euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice 50, sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion.

Cette dispense n'est pas applicable aux sociétés appartenant aux catégories définies par l'article L. 123-16-2¹ ou dont l'activité consiste à gérer des titres de participation ou des valeurs mobilières.

Cette disposition augmente les seuils à partir desquels ces sociétés visées sont dispensées d'établir un rapport de gestion (seuils antérieurs : Bilan 1 M€, CA 2M€ et salariés 20)³.

³ Abrogation de l'article R. 232-1-1.

Contenu du rapport de gestion (article L. 232-1 II)

Une nouvelle information est demandée dans le rapport de gestion : la mention des succursales existantes. Cependant ni l'adresse précise, ni aucune autre information supplémentaire relative à ces succursales ne sont exigées par l'ordonnance.

6. Date d'application de l'ordonnance et du décret

L'ordonnance et le décret sont applicables aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

7. Suite...

Des règlements de l'Autorité des normes comptables doivent préciser, outre les points mentionnés au point 4 ci-dessus, certaines modalités d'application notamment :

- Modalités de dépréciation des actifs ayant une durée d'utilisation non limitée (test de dépréciation) ;
- Critères/situations permettant de justifier, de façon fiable, d'une durée d'utilisation non limitée pour un actif ;
- Détermination des critères permettant de déterminer la durée d'utilisation, limitée ou non des actifs incorporels (y compris fonds commercial et écart d'acquisition) ;
- Détermination des cas exceptionnels selon lesquels la durée d'utilisation du fonds commercial et des écarts d'acquisition ne peut être déterminée de façon fiable ;
- Détermination des conditions selon lesquelles l'écart d'acquisition comptabilisé au passif est rapporté au résultat ;
- Détermination des cas exceptionnels et des conditions selon lesquels un changement de méthode comptable est possible ;
- Détermination des cas exceptionnels selon lesquels la compensation entre des postes d'actif et de passif du bilan ou entre des postes de charges et de produits du compte de résultat est permise ;
- Définition du nouveau contenu de l'annexe ;
- Dispositions transitoires notamment pour le traitement des fonds commerciaux acquis avant le 1^{er} janvier 2016 et des écarts d'acquisition figurant au bilan au 31 décembre 2015.

L'Autorité des normes comptables devrait prévoir que les fonds commerciaux, y compris les malis de fusion affectés au fonds commercial, comptabilisés avant le 1^{er} janvier 2016 ont une durée d'utilisation présumée non limitée.

8. Autres dispositions relevant du décret n°2015-903 non liées à la transposition de la directive

- Suppression du livre d'inventaire et possibilité de tenir le grand livre sous format électronique (modifications articles R. 123-173 et R. 123-177).