

Transpositions de la directive 2013/34 UE

IMA mercredi 16 septembre 2015

Calendrier de transposition

- Directive 2013/34/ UE du 26 juin 2013 (JOUE 29/06/2013)
 - Transposition dans le droit français au plus tard le 20 juillet 2015
 - Entrée en vigueur : exercice comptable commençant le 1er janvier 2016 ou au cours de l'année civile 2016.

- Loi n°2014-1662 du 30 décembre 2014 portant diverses dispositions d'adaptation au droit de l'Union européenne (DDADUE)
 - Article 11: habilitation pour transposer cette directive par ordonnance
 - Délai de 7 mois à compter de la promulgation de la loi

Calendrier de transposition

- Ordonnance n° 2015-900 et décret n° 2015-903 du 23 juillet 2015 relatifs aux obligations comptables des commerçants
 - Avis de l'ANC préalables
 - Modifications du code de commerce (partie législative et réglementaire)

- Règlements de l'ANC
 - Finalisation de la transposition
 - Mise en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2016 (homologation avant le 30 décembre 2015)
 - Règlements concernés :
 - Pour les comptes sociaux ANC n°2014-03 (PCG)
 - Pour les comptes consolidés CRC 99-02, CRC 99-07, CRC 00-05

Cadre général de la transposition

- Maintien de l'architecture juridique existante avec des déclassements
 - Loi : obligation d'établissement des comptes, grands principes comptables;
 - Décret: précisions quant au contenu de certains postes, aux méthodes d'évaluations, aux définitions et présentation des états financiers;
 - Règlement ANC: prescriptions comptables, contenu des états financiers et informations à mentionner dans l'annexe des comptes,

- Maintien des dispositions existantes
 - Pas de modifications des dispositions actuelles dans les cas où la nouvelle directive reprend les dispositions des 4 et 7^{ème} directives
 - Pas de remise en cause des options antérieures prises ou non prises

- Modifications rédactionnelles

Organisation des travaux à l'ANC

■ Travaux prioritaires / finalisation fin 2015

- Prise en compte dans les règlements comptables des catégories d'entreprises: revue du contenu de l'annexe des comptes;
- Mise à jour des règlements comptables (comptes sociaux et comptes consolidés) au regard de la nouvelle rédaction du code de commerce;
- Traitement comptable des actifs incorporels (comptes sociaux et comptes consolidés) et leurs modalités d'amortissement / dépréciation,

■ Travaux à engager en 2016

- Changement de méthode comptable: préciser les conditions d'un changement de méthode (L 123-17);
- Compensation: préciser les cas de compensation (L 123-19);
- Notion de charges et produits exceptionnels (articles R 123-192 et R 123-193)
- Consolidation: « modernisation » des règlements

Travaux prioritaires

Prise en compte des catégories et seuils

- Créations de catégories d'entreprises et de groupes
 - Micro, petites, moyennes, grandes, EIP comptables
 - Obligation de retenir les seuils fixés dans la directive si création de la catégorie

	Micro	Petite	Moyenne	Grande	EIP
CA	700	8 M	40 M	>40 M	Pas de seuil
BILAN	350	4M	20 M	>20 M	
Salaries	10	50	250	>250	

Travaux prioritaires

Prise en compte des catégories et seuils

■ Harmonisation maximale

➤ Limitation du pouvoir des EM quant au régime des petites entreprises

- **Art 4.5** : Les États membres peuvent exiger des entreprises autres que les petites entreprises qu'elles fournissent dans leurs états financiers annuels des informations supplémentaires à celles requises en vertu de la présente directive.
- **Art 4.6** : Par dérogation au paragraphe 5, les États membres peuvent exiger des petites entreprises qu'elles préparent, communiquent et publient dans les états financiers, des informations allant au-delà des exigences de la présente directive, à condition que ces informations soient collectées via un guichet unique de dépôt et que cette exigence d'information soit prévue dans la législation fiscale nationale aux seules fins de la perception de l'impôt. Les informations exigées conformément au présent paragraphe sont inscrites dans la section pertinente des états financiers.

➤ Obligation pour l'Etat membre de reprendre les niveaux de seuils fixés par la directive

- Niveau législatif pour la création des catégories d'entreprises (ordonnance N°2014-86 du 30 janvier 2014)
- Niveau réglementaire pour les seuils (article D. 123-200 et R.233-16)

➤ Travaux en cours: Refonte de l'annexe des comptes en tenant compte des ces catégories

Travaux prioritaires

Prise en compte des catégories et seuils

■ Définition des entités d'intérêt public « EIP comptables »

➤ Définition des EIP

- **Art 2-1:** « entités d'intérêt public », les entreprises relevant du champ d'application de l'article 1^{er} qui sont:
 - ✦ a) régies par le droit d'un État membre et dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé d'un État membre au sens de l'article 4, paragraphe 1, point 14), de la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 concernant les marchés d'instruments financiers
 - ✦ b) des établissements de crédit définis à l'article 4, point 1), de la directive 2006/48/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et son exercice, autres que ceux visés à l'article 2 de ladite directive;
 - ✦ c) des entreprises d'assurance au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 91/674/CEE du Conseil du 19 décembre 1991 concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance ou
 - ✦ d) désignées par les États membres comme entités d'intérêt public, par exemple les entreprises qui ont une importance publique significative en raison de la nature de leurs activités, de leur taille ou du nombre de leurs employés.

➤ Exclusion des EIP des dispositions prévoyant des exemptions ou simplifications

Article 40 Limitation des exemptions pour les entités d'intérêt public : Sauf disposition expresse de la présente directive, les États membres ne permettent pas aux entités d'intérêt public de bénéficier des simplifications et des exemptions prévues dans la présente directive. Une entité d'intérêt public est traitée comme une grande entreprise indépendamment de son chiffre d'affaires net, du total de son bilan ou du nombre moyen de salariés au cours de l'exercice.

➤ Définition des EIP « comptables » : art L 123-16-2 du code de commerce (ordonnance N°2014-86 du 30 janvier 2014)

➤ Travaux en cours: Revue des règlements comptables pour intégrer cette catégorie

Travaux prioritaires

Prise en compte des modifications du code de commerce

- Directive : Obligation d'établir des comptes consolidés:
 - Sociétés ayant des filiales contrôlées de façon exclusive ou conjointe
 - Influence notable non prise en compte pour l'obligation d'établir des comptes consolidés

- Droit Français : Modification du code de commerce afin de distinguer:
 - L'obligation d'établir des comptes consolidés: déclenchement de l'obligation en tenant compte des filiales contrôlées de façon exclusive ou conjointe (mesure des seuils)
 - Le périmètre de consolidation: sociétés mère + contrôle exclusif + contrôle conjoint + influence notable: la mise en équivalence serait toujours considérée comme une méthode de consolidation (pas de changement des textes comptables)

Travaux prioritaires

Amortissement et dépréciation des actifs incorporels

➤ Modification apportée par la directive

Art 12.11 : Les immobilisations incorporelles sont amorties sur leur durée d'utilisation.

Dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation du fonds de commerce et les frais de développement ne peuvent être estimés de manière fiable, ces actifs sont amortis sur une période maximale fixée par l'État membre. Cette période maximale ne peut être inférieure à cinq ans et ne peut dépasser dix ans. Une explication de la période d'amortissement du fonds de commerce est fournie dans l'annexe.

Lorsque le droit national autorise l'inscription à l'actif des frais de développement et que ceux-ci n'ont pas été complètement amortis, les États membres exigent qu'aucune distribution de bénéfices n'ait lieu, à moins que le montant des réserves disponibles à cet effet et des bénéfices reportés soit au moins égal au montant des frais non amortis.

Lorsque le droit national autorise l'inscription à l'actif des frais d'établissement, ceux-ci sont amortis dans un délai maximal de cinq ans. Dans un tel cas, les États membres exigent que le troisième alinéa s'applique mutatis mutandis aux frais d'établissement.

➤ Principe d'amortissement des fonds de commerce et goodwill sur leur durée d'utilisation était prévu dans les anciennes directives

Art 37-2 de la 4^{ème} directive : Le fonds de commerce était amortissable dans un délai maximal de 5 ans (par renvoi à l'article 34) mais les États membres pouvaient « *autoriser des sociétés à amortir systématiquement leurs fonds de commerce sur une période limitée supérieure à 5 ans à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif, qu'elle soit mentionnée dans l'annexe et qu'elle soit dûment motivée.* »

Travaux prioritaires

Amortissement et dépréciation des actifs incorporels

➤ Dispositions actuelles

- Comptes sociaux

Fonds de commerce: En pratique, non amortissement dans les comptes annuels car cette immobilisation est considérée comme ayant une durée d'utilisation indéterminable (Règl ANC n° 2014-03 et Avis n° 2002-07)

Mais l'amortissement n'est pas interdit (compte 2807)

Mali de fusion: le mali technique de fusion est comptabilisé dans un sous compte du compte 207.

Ce mali 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.

- Comptes consolidés

Ecart d'acquisition/ goodwill: amortissement sur une durée reflétant les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition (§ 21120 du CRC 99-02)

Parts de marché: elles peuvent être identifiées et inscrites à l'actif en immobilisations incorporelles dès lors qu'elles peuvent être évaluées de manière fiable. Les parts de marché ne sont pas amorties et sont soumises à un test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur (CU CNC 2006-E)

Travaux prioritaires

Fonds commercial: orientations

➤ Code de commerce: Nouvelles dispositions

R123-179: Les éléments de l'actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée sont amortis sur cette durée selon un plan d'amortissement. [...] 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 et provisions sont rapportées au résultat quand les raisons que les ont motivées ont cessé d'exister. Par exception, les dépréciations afférentes au fonds commercial ne sont jamais rapportées au résultat,

R 123-187: Un règlement de l'ANC fixe les conditions de détermination de la durée d'utilisation, limitée ou non, des actifs incorporels. [...] 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.

➤ **Règlement ANC: Présomption de durée non limitée pour les éléments inscrits dans le poste fonds commercial**

= > Actif non amortissable mais actif faisant l'objet de test de dépréciation annuel systématique

= > Nécessité de compléter le PCG de dispositions relatives au test de dépréciation

= > Dépréciation définitive

Travaux prioritaires

Mali de fusion : orientations

➤ Dispositions actuelles

- Comptabilisé dans un sous-compte « Mali de fusion » du compte « 207-Fonds de commercial »
- Non amortissement car la durée de consommation de ses avantages économiques futurs ne peut être déterminé de façon fiable.

➤ Proposition de traitement

- Affectation partielle du mali au bilan présenté sur une seule ligne au sein de chaque catégorie d'actif comportant des plus-values latentes apportées.
 - ❖ Une ligne « Mali incorporel » parmi les immobilisations incorporelles;
 - ❖ Une ligne « Mali corporel » parmi les immobilisations corporelles;
 - ❖ Une ligne « Mali sur titres » parmi les immobilisations financières;
 - ❖ Une ligne « Mali sur actif circulant » parmi l'actif circulant.
- Détermination de la durée d'amortissement du mali au sein de chaque catégorie d'actif en fonction de la nature de l'actif sous-jacent
 - ⇒ « Mali affecté à un actif incorporel » suit les règles d'amortissement des marques, brevets ou fichiers clients si les plus values portent sur ces actifs.
 - ⇒ **Mali résiduel suit les règles du fonds commercial.**

Travaux prioritaires

Ecart d'acquisition: orientations

➤ Code de commerce: Nouvelles dispositions

R 233-5: L'écart de première consolidation d'une société est réparti dans les postes appropriés du bilan consolidé; la partie non affectée de cet écart est inscrite au poste « écart d'acquisition » à l'actif ou au passif du bilan consolidé.

L'écart d'acquisition comptabilisé à l'actif est rapporté au résultat sur sa durée d'utilisation. Un règlement de l'ANC 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 10 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'ANC fixe les conditions selon lesquelles l'écart d'acquisition comptabilisé au passif est rapporté au résultat.

➤ **Règlement ANC: Traitement identique entre les deux jeux de comptes, question non tranchée à ce stade**

➤ Cas des parts de marché: ces éléments doivent être réintégrés dans l'écart d'acquisition

Travaux à engager en 2016

Changement de méthode comptable

■ Changement de méthode comptable

➤ Pas de condition fixée dans la directive quant aux conditions d'un changement de méthodes comptables

- **Art 6.1.b):** les méthodes comptables et les modes d'évaluation ne peuvent pas être modifiés d'un exercice à l'autre;
- **Considérant 24** : La communication d'informations relatives aux méthodes comptables constitue l'un des éléments clés de l'annexe. À cet égard, il convient de mentionner, en particulier, les modes d'évaluation appliqués aux différents postes et d'inclure une déclaration sur la conformité de ces méthodes comptables avec le principe de continuité d'exploitation et indiquer tout changement significatif apporté aux méthodes comptables adoptées.

➤ Suppression de la notion de « **changement exceptionnel dans la situation du commerçant** » et précision par un règlement de l'ANC des conditions permettant ce changement

ART L. 123-17 : Sauf dans les cas exceptionnels, afin de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de 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 pour les modifications à l'initiative du commerçant, dans le rapport des commissaires aux comptes

Travaux à engager en 2016

Compensation

■ Compensation

- **Art 6.1.e):** bilan d'ouverture correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent;
 - **Art 6.1.f):** les éléments des postes de l'actif et du passif sont évalués séparément;
 - **Art 6.1.g):** toute compensation entre des postes d'actif et de passif, ou entre des postes de charges et de produits est interdite.
- **Art 6.2:** Nonobstant le paragraphe 1, point g), les États membres peuvent, dans des cas particuliers, autoriser ou obliger les entreprises à procéder à des compensations entre des postes d'actif et de passif ou entre des postes de charges et de produits, à condition que les montants compensés soient indiqués comme des montants bruts dans l'annexe.

➤ Encadrer la compensation

ART L. 123-19 : Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat, **sauf dans des cas exceptionnels prévus par un règlement de l'Autorité des normes comptables.**

Le bilan d'ouverture doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

Travaux à engager en 2016

Résultat exceptionnel

➤ Directive

- Non défini dans le modèle de compte de résultat
- **Art 16.1.f** : Le montant et la nature des éléments de produits ou charges qui sont de taille ou d'incidence exceptionnelle sont indiqués dans l'annexe

➤ Code de commerce

- Article R123-192 Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître par différence les éléments du résultat courant et le résultat exceptionnel dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise,
- Article R 123-193 Le compte de résultat dont le modèle est établi selon un règlement de l'ANC fait apparaître successivement outre les variations de stocks:
 - Au titre des charges: les charges d'exploitation, les charges financières, les charges exceptionnelles ainsi que la participation des salariées
 - Au titre des produits: les produits d'exploitation, les produits financiers et les produits exceptionnels
 - Le résultat de l'exercice

➤ Précision sur le contenu des postes charges et produits exceptionnels à préciser dans un règlement ANC:

- Art 9.2: Au bilan, ainsi que dans le compte de résultat, les postes figurant aux annexes III à VI apparaissent séparément et dans l'ordre indiqué. Les États membres permettent une subdivision plus détaillée de ces postes, à condition que la structure des modèles prescrits soit respectée. Les États membres autorisent l'ajout de sous-totaux et de nouveaux postes, à condition que leur contenu ne soit couvert par aucun des postes prévus dans les modèles prescrits. Les États membres peuvent imposer une telle subdivision ou un tel ajout de sous-totaux ou de nouveaux postes.