

AVIS

N° 2015-03 du 7 mai 2015

Relatif aux projets d'ordonnance et de décret transposant la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels et aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

En application de l'article 1-2° de l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables, l'ANC a été saisie pour avis par la Direction générale du Trésor de projet d'ordonnance et de décret relatifs à la transposition de la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 dite directive comptable.

Ces projets de textes modifient les dispositions législatives et réglementaires relatives :

- aux obligations générales des commerçants (chapitre 3 du titre II du livre premier du code de commerce) et plus particulièrement les dispositions relatives aux comptes annuels ;
- aux dispositions applicables aux sociétés commerciales (chapitre 2 du titre III du livre premier du code de commerce) en ce qui concerne les documents comptables ;
- aux dispositions relatives aux filiales, participations et sociétés contrôlées (chapitre 3 du titre II du livre premier du code de commerce) et plus particulièrement les dispositions relatives aux comptes consolidés.

A titre liminaire, le Collège de l'ANC se félicite des déclassements opérés à son profit dans le cadre de cette transposition de directive. Ainsi la compétence de l'ANC en matière de prescriptions comptables issue de l'ordonnance n°2009-79 sera totalement effective. Désormais, l'ANC devra, par règlement :

- fixer les modèles de bilan, compte de résultat et annexe pour les comptes annuels (article L.123-15, R.123-180, R.123-182, R.123-190 et R.123-193). Concernant l'annexe des comptes, son contenu sera fixé par règlement de l'ANC ; les articles R.123-195, R.123-196, R.123-197 et R.123-199 sont supprimés ;
- fixer le cadre général relatif aux changements de méthodes comptables (art L.123-17) ;
- fixer les conditions et les cas particuliers de compensation (art L.123-19) ;
- fixer les modèles de bilan, compte de résultat et annexe pour les comptes consolidés (art. R.233-11 à R.233-14).

Le Collège consulté le 7 mai 2015 rend un avis favorable sur les dispositions comptables du projet d'ordonnance modifiant les articles L.123-12 à L.123-23, L.232-1 et L.232-5, L.233-1, L.233-16 à L.233-27 du code de commerce et les dispositions comptables du projet de décret modifiant les articles R.123-172 à R.123-186, R.123-188 à R.123-208, R.232-8, R.233-3 et R.233-4, R.233-6 à R.233-15 du code de commerce.

S'agissant du 7° de l'article 1^{er} du projet d'ordonnance insérant un nouvel article L.123-21-1 visant à rendre obligatoire le provisionnement i) des engagements en matière de pensions ou compléments retraite et ii) des engagements en matière d'indemnités et d'allocations (IFC), l'ANC soutient cette proposition, déjà reconnue comme une méthode préférentielle par le Plan comptable général, et considère d'une façon générale nécessaire le provisionnement de tous les engagements de retraite et avantages assimilés. Cependant, l'ANC attire l'attention du Gouvernement sur les enjeux financiers et fiscaux de cette mesure et sur son impact sur les capitaux propres des sociétés, malgré une phase de transition qui pourrait être longue. C'est pourquoi, l'ANC considère que cette mesure devrait être accompagnée d'un dispositif fiscal approprié.

S'agissant du 11° de l'article 1^{er} du projet de décret modifiant l'article R.123-187 du code de commerce l'ANC émet des réserves et propose la rédaction alternative suivante :

« **Article R123-187**

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

Les frais d'établissement ~~ainsi que les frais de recherche appliquée~~ sont amortis selon un plan et dans un délai maximal de cinq ans.

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, ils sont amortis sur une durée maximale de 5 ans. ~~selon un plan et dans un délai maximal de cinq ans. À titre exceptionnel et pour des projets particuliers, les frais de recherche appliquée et de développement peuvent être amortis sur une période plus longue qui n'excède pas la durée d'utilisation de ces actifs : il en est justifié à l'annexe.~~

*Tant que les postes **frais d'établissement et frais de développement** ne sont pas apurés, il ne peut être procédé à aucune distribution de dividendes sauf si le montant des réserves libres est au moins égal à celui des frais non amortis.*

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. »

Cette rédaction alternative de l'article R.123-187 vise à transposer l'article 12-11 de la directive 2013/34/UE :

- qui indique que les immobilisations incorporelles sont amorties sur leur durée d'utilisation ;
- qui prévoit des dispositions spécifiques pour les frais d'établissement et les frais de développement ;
- qui précise, que dans des cas exceptionnels, lorsque la durée d'utilisation du fonds de commerce ne peut pas être estimée de manière fiable, celui-ci est amorti sur une période maximale de 10 ans.

L'ANC fait en outre observer que :

- la notion de fonds commercial est une notion juridique spécifique en droit comptable français ;
- le fonds commercial constitue la partie « pivot » du fonds de commerce, notion consacrée par le droit commercial français, en ce qu'elle se rapporte à la clientèle, à l'achalandage, à l'enseigne, au nom commercial et, plus largement, aux parts de marché ;
- cette partie du fonds de commerce peut être, en droit commercial français, cédée, louée ou nantie, avec ou sans les éléments qui peuvent y être rattachés (tels le matériel commercial, le matériel, les brevets, les marques, les licences, le droit au bail) bien qu'ils aient une existence juridique distincte et soient comptabilisés dans des postes spécifiques ;
- d'une façon générale, plusieurs référentiels comptables importants considèrent que certains actifs peuvent avoir une durée d'utilisation non limitée.

Le règlement de l'ANC pris en application de cet article entrerait en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 et serait assorti d'une mesure de première application. C'est pourquoi, les deux premiers alinéas de l'article 4 du projet de décret appellent une réserve de la part de l'ANC et que leur suppression est suggérée.

Par ailleurs, l'ANC se réserve la possibilité de compléter son avis s'agissant du 2^o de l'article 2 du projet de décret modifiant l'article R.233-5 du code de commerce, portant sur le traitement de l'écart de première consolidation, et du dernier alinéa de l'article 4 du projet de décret. Enfin, s'agissant de la transposition de l'article 6.1.h de la directive 2013/34/UE qui prévoit que « les postes du compte de résultat et du bilan sont comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction ou du contrat concerné », l'ANC considère que ce principe ou son exemption devrait être transposé au niveau législatif du code de commerce et non au seul niveau réglementaire.



Patrick de Cambourg

Président de l'Autorité des normes comptables

© Autorité des normes comptables, mai 2015