

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2006-17 DU 21 DÉCEMBRE 2006

Afférent au projet de décret modifiant le décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et le décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité -CNC-, réunie le 21 décembre 2006, a émis l'avis suivant relatif au projet de décret modifiant le décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et le décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, qui lui a été soumis le 6 octobre 2006, par le Directeur des affaires civiles et du Sceau du Ministère de la justice, en application des dispositions de l'article 2 du décret n°96-749 du 26 août 1996.

Remarques liminaires communes au décret du 29 novembre 1983 et du 23 mars 1967

L'assemblée plénière du CNC s'interroge sur la nature juridique et la portée des modifications introduites par le présent projet de décret, intervenant huit ans après la création du Comité de la réglementation comptable -CRC- par la loi n° 98-261 du 6 avril 1998, dont le 1^{er} alinéa de l'article 1 prévoit qu' « *il est institué un Comité de la réglementation comptable qui établit les prescriptions comptables générales et sectorielles* ».

Les deux premiers objectifs, rappelés par le Rapporteur lors des débats à l'Assemblée Nationale, étaient de « *contribuer à la transparence et à la stabilité des règles comptables en usage en France, rendre plus cohérente l'élaboration du droit comptable grâce à la création du Comité de la réglementation comptable* ». La loi du 6 avril 1998 précitée a confié au CRC la plénitude et l'exclusivité des prescriptions comptables générales et sectorielles. Ainsi, pour les actifs et passifs non financiers, le CRC a élaboré les définitions, les conditions de comptabilisation et d'évaluation, et précisé les éléments de présentation au bilan, compte de résultat et annexe. Il en a été de même pour la détermination des règles relatives à l'établissement des comptes consolidés.

Néanmoins, le code de commerce pour les obligations comptables de commerçants renvoie au décret dans cinq cas qui, il convient de le souligner, résultent de dispositions édictées antérieurement à la loi du 6 avril 1998 précitée.

- L.123-15 : « *Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat, les éléments composant les capitaux propres ainsi que les mentions à inclure dans l'annexe sont fixés par décret* ».
- L.123-16 : « *Les commerçants, personnes physiques ou morales, peuvent, dans des conditions fixées par décret, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels lorsqu'ils ne dépassent pas à la clôture de l'exercice des chiffres fixés par décret pour deux des critères suivants (...)* ».
- L.123-22 : « *Les documents comptables relatifs à l'enregistrement des opérations et à l'inventaire sont établis et tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat* ».

- L.123-27 : « Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L. 123-18, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent procéder à une évaluation simplifiée des stocks et des productions en cours, selon une méthode fixée par décret ».
- L.123-28 : « Par dérogation aux dispositions des articles L.123-12 à L.123-23, les personnes physiques soumises au régime d'imposition des micro-entreprises peuvent ne pas établir de comptes annuels. Elles doivent dans des conditions fixées par décret, enregistrer au jour le jour les recettes encaissées et les dépenses payées, établir un relevé en fin d'exercice des recettes encaissées et des dépenses payées, des dettes financières, des immobilisations et des stocks évalués de manière simplifiée ».

Ces cinq renvois doivent être analysés comme des injonctions adressées par le législateur au pouvoir réglementaire de statuer par décret sur les sujets que celui-ci lui désignait. Compte tenu du dispositif régissant la comptabilité à l'époque où ces dispositions du code de commerce ont été prises, le législateur ne pouvait que renvoyer à des décrets, vecteurs obligés de l'exercice du pouvoir réglementaire. Par la loi du 6 avril 1998 précitée, il a délégué au seul Comité de la réglementation comptable le pouvoir d'établir « les prescriptions comptables générales et sectorielles », publiées « au Journal officiel de la République française après homologation par arrêtés conjoints du ministre chargé de l'économie, du garde des sceaux, ministre de la justice, et du ministre du budget ».

Il n'y a donc pas lieu de donner un traitement différent aux « prescriptions comptables » relevant du domaine réglementaire, selon qu'elles sont prises en application d'une disposition législative expresse, comme c'est le cas pour les articles L.123-15, L.123-16, L.123-22, L.123-27 et L.123-28 du code de commerce, ou qu'elles procèdent d'une initiative autonome de l'autorité investie du pouvoir réglementaire.

Le CRC a donc une compétence légitime à intervenir sur les « prescriptions comptables » désignées expressément par une loi antérieure à celle du 6 avril 1998 précitée, comme celles reprises dans le présent projet de modification.

Il n'est pas dans la nature du présent avis de proposer la définition de ce que sont les « prescriptions comptables générales et sectorielles ». Le Conseil national de la comptabilité pourra répondre à toute demande d'avis technique qui lui serait soumise à cette fin.

Compte tenu de ces observations, en insérant à l'article 7 la liste résumée des définitions élaborées par le CRC, en maintenant les définitions du contenu des postes et des comptes du bilan et du compte de résultat aux articles 12, 13, 15-1 et 18, le projet de modification du décret du 29 novembre 1983 méconnaît la compétence donnée au CRC par la loi du 6 avril 1998 précitée.

Le CNC souligne que pour tirer toutes les conséquences de la loi du 6 avril 1998 précitée et harmoniser les positions, il conviendrait non seulement d'abroger les « prescriptions comptables » des décrets du 29 novembre 1983 et du 23 mars 1967, mais également de modifier les « prescriptions comptables » insérées dans le code commerce afférentes à la comptabilité des commerçants, des sociétés commerciales et aux comptes consolidés.

Dans l'hypothèse où la lecture des textes précités et notamment celle de la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 ne serait pas partagée par le Conseil d'Etat, le Conseil national de la comptabilité a subsidiairement souhaité que soient prises en considération les observations suivantes qui se réfèrent directement aux articles modifiés des décrets.

1 - Décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants

Article 1

Au 1^{er} alinéa, il est indiqué « *Les dispositions du présent décret s'appliquent aux personnes ayant la qualité de commerçant soumises à l'obligation d'établir des documents comptables* ». Toutefois dans le corps du décret, il est fait référence à l'expression « *la personne qui établit les comptes* ». Le CNC souhaite qu'il soit fait référence à la dénomination « *d'entité* », utilisée dans le règlement n° 99-03 du CRC¹ et dans le code de commerce. A défaut, et afin d'éviter toute confusion entre la personne physique qui prépare matériellement les comptes et la personne ou l'organe représentant l'entreprise ou la société habilitée à établir et publier les comptes, il est proposé de remplacer dans tous les articles, les termes « *la personne qui établit les comptes* » par le terme générique « *commerçant* », conformément aux dispositions des articles L. 123-12 et L. 123-16 du code de commerce. Ces termes ne font pas obstacle à ce que des personnes ou entités non commerçantes et qui ne relèvent pas du code de commerce puissent appliquer partie ou totalité des dispositions du présent décret et du règlement n° 99-03 du CRC.

La suppression de l'article 9 prévoyant que « *Le classement des éléments du bilan et du compte de résultat ainsi que la liste des informations contenues dans l'annexe peuvent être adaptés par secteurs d'activité après avis du Conseil national de la comptabilité* », le CNC demande le maintien de la disposition selon laquelle le CRC peut adapter le format des états financiers de certains secteurs d'activité comme celui des banques et des assurances par exemple.

Le CNC propose d'insérer la disposition de l'article 9 au 3^{ème} alinéa de l'article 1 rédigé comme suit : « *Les prescriptions comptables générales et le format des comptes annuels peuvent être adaptés par secteur d'activité, par un règlement du Comité de la réglementation comptable* ».

Article 2

Le CNC approuve la suppression du livre d'inventaire coté et paraphé dont la tenue n'est plus assurée en pratique. En effet, l'article L.123-12 du code de commerce prévoit que toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant « *doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise* ». L'inventaire correspond à la procédure mise en œuvre pour vérifier et justifier les soldes des comptes actif et passif et non à l'établissement d'un document. Il est donc demandé de supprimer également le mot « *inventaire* » au 3^{ème} alinéa, en tant que document.

Au 4^{ème} alinéa, le CNC est favorable au maintien du mot « *document* » tel qu'il figure à l'article 1 actuel. Il estime que les mots « *livre* » ou « *recueil* » des procédures comptables, paraissent plus adaptés pour les commerçants, que celui de « *mémento* », y compris au 4^{ème} alinéa de l'article 3.

Au 4^{ème} alinéa, dans la mesure où la procédure d'accès à la révision des comptes relève d'organismes et de dispositions spécifiques qui réglementent le commissariat aux comptes, le CNC demande de supprimer la mention « *Il prévoit l'accès à la révision des comptes* ».

Article 3

Le CECEI ayant lors de sa séance du 30 novembre 2005, au vu des engagements de La Poste figurant dans la demande, agréé La Banque Postale en qualité de banque, il est proposé de supprimer la référence à « *la Banque Postale* » qui revêt désormais le statut d'établissement de crédit.

¹ Règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général

Article 6

Afin de clarifier comme indiqué à l'article 2, qu'il s'agit d'une procédure d'inventaire et non du livre d'inventaire, le CNC propose de modifier la deuxième phrase comme suit : « *Les données regroupées à l'issue de la procédure d'inventaire justifient le contenu des postes du bilan* ».

Article 6-1

Conformément aux observations mentionnées à l'article 2, il est proposé de supprimer les termes « *et de dresser un inventaire* » qui se réfèrent explicitement à un document et non à la procédure d'inventaire.

Article 6-2

Conformément aux observations mentionnées à l'article 2, il est proposé de supprimer les termes « *et de dresser un inventaire* » qui se réfèrent explicitement à un document et non à la procédure d'inventaire.

Article 7

Comme évoqué en liminaire, le code de commerce, dans les articles L.123-15, L.123-16, L.123-22, L. 123-27 et L. 123-28, ne renvoie pas au décret pour définir les différentes valeurs et les conditions d'évaluation des actifs et passifs.

L'article L.123-27 du code de commerce renvoie au décret seulement pour fixer une méthode d'évaluation simplifiée des stocks et travaux en cours des personnes physiques relevant du régime simplifié d'imposition (RSI).

En conséquence, le CNC propose de supprimer les huit premiers alinéas et de modifier comme suit les trois derniers alinéas pour tenir compte de cette suppression :

« *Les personnes physiques bénéficiant sur option ou de plein droit du régime réel simplifié d'imposition mentionné à l'article 302 septies A bis du code général des impôts peuvent déterminer :*

- a) *La valeur d'inventaire des biens en stocks en pratiquant sur le prix de vente de ces biens à la date du bilan un abattement correspondant à la marge pratiquée par la personne qui établit les comptes sur chaque catégorie de biens ;*
- b) *La valeur d'inventaire des immobilisations en cours en retenant le montant des acomptes réclamés avant réception de la facturation ».*

Les différentes définitions mentionnées aux alinéas dont le CNC propose la suppression, ont été précisées de manière exhaustive par les règlements n° 2002-10² et 2004-06³ du CRC, homologués « *par arrêtés conjoints du ministre chargé de l'économie, du garde des sceaux, ministre de la justice, et du ministre du budget* » en application de l'article 5-II de la loi n°98-261 du 6 avril 1998. Elles ont été reprises par l'Administration fiscale dans l'instruction 4A-13-05 du 30 décembre 2005.

² Règlement n° 2002-10 du Comité de la réglementation comptable du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

³ Règlement n° 2004-06 du Comité de la réglementation comptable du 23 novembre 2004 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

Le CNC estime que l'insertion de nouvelles définitions résumées dans le décret ne peut que prêter à confusion et créer une insécurité juridique propre à susciter des contentieux d'interprétation, tant au plan comptable qu'au plan fiscal avec les définitions du règlement. Tel est le cas par exemple, pour l'application des méthodes de comptabilisation des options. Il est permis de se demander pourquoi l'option de comptabilisation des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes des articles 321-10 et 321-15 du règlement n°99-03 du CRC, en charges ou rattachés au coût, est insérée au 1^{er} alinéa, alors que l'option de comptabilisation des coûts d'emprunt de l'article 321-5 du règlement précité ne l'est pas.

Ces définitions sont nécessairement incomplètes. Ainsi, la définition de la valeur actuelle ne peut pas être appliquée, telle quelle, à tous les instruments financiers. Par ailleurs, la définition de la valeur d'usage ne vise pas les situations où d'autres critères que les « *flux nets de trésorerie* » doivent être considérés, pour « *évaluer les avantages futurs attendus* », en particulier, quand le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif est fonction de son utilité sociale.

De même, il n'apparaît pas opportun d'introduire la définition de la juste valeur à ce stade, car :

- la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001⁴ n'a pas donné de définition ;
- l'IASB venant de publier un premier document de discussion sur la définition et l'évaluation à la juste valeur, il paraît prématuré d'introduire cette définition dans le droit national, alors qu'elle n'est pas stabilisée au plan international ; le débat sur l'élaboration de la norme ne fait que commencer.

En conséquence, le CNC propose l'abrogation de l'article 7, à l'exception des trois derniers alinéas concernant les personnes physiques relevant du régime simplifié d'imposition, mesure qui est par ailleurs cohérente avec l'abrogation des définitions de l'article 8 (amortissements, dépréciations et provisions) et de l'article 19.

Article 11

Afin de permettre la présentation de rubriques additionnelles, le CNC propose de rédiger le premier paragraphe comme suit : « *L'actif du bilan fait au moins apparaître les éléments suivants* ».

Dans un souci de clarté, il est proposé de préciser au troisième paragraphe qu'il s'agit de « *comptes de régularisation actif* ». De même, il est demandé de supprimer la rubrique « *les primes de remboursement des obligations* » à l'actif, car elles pourront dans le futur être prises en considération dans certains cas, pour déterminer le passif.

Article 12

Le code de commerce prévoit à l'article L.123-15 que le décret fixe « *le classement des éléments du bilan et du compte de résultat* » à savoir le classement des différents postes du bilan et du compte de résultat, et non leur contenu et les définitions des comptes. Ces dernières définitions font double emploi, avec celles particulièrement détaillées, figurant au titre IV du règlement n° 99-03 du CRC. En conséquence, à l'instar des conclusions mentionnées sous l'article 7, le CNC propose d'abroger cet article, en faisant remarquer que le CRC sera plus réactif pour appréhender les modifications futures relatives au contenu des postes et aux définitions des comptes.

Article 13

⁴ Directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers.

Conformément aux dispositions de l'article L.123-15 du code de commerce et aux observations précédentes, le CNC propose de ne maintenir que les deux premiers alinéas relatifs au classement des éléments du passif du bilan et des capitaux propres rédigés comme suit : « *Le passif du bilan fait au moins apparaître les capitaux propres, les autres fonds propres, les provisions, les dettes et les comptes de régularisation passif.* »

Le poste des capitaux propres distingue : le capital souscrit, les primes d'émission, de fusion et d'apport, les écarts de réévaluation, l'écart d'équivalence, les réserves, le(s) résultat reporté(s), le résultat de l'exercice, les subventions d'investissement et les provisions réglementées ».

Les capitaux propres sont définis différemment à l'article 22.

Le CNC note que le projet comporte un ajout au texte actuel, en incluant les droits du concédant dans les autres fonds propres, alors que la détermination des règles comptables des concessions est en cours de réflexion.

Article 15

Afin de permettre la présentation de rubriques additionnelles, le CNC propose de rédiger le premier alinéa comme suit : « *Le compte de résultat fait au moins apparaître* ». De même, il propose de supprimer la rubrique peu utilisée « *quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun* » et celles de « *charges exceptionnelles* » et « *produits exceptionnels* », ces définitions devant être modifiées prochainement.

Il est également proposé de remplacer aux paragraphes 1 et 2, les termes « *Au titre de* » par les termes « *Parmi les* », afin d'intégrer les évolutions à venir sur les éléments de présentation du compte de résultat.

Article 15-1

Conformément aux dispositions de l'article L.123-15 du code de commerce et aux observations précédentes, le CNC propose, comme pour les articles 12 et 13 (partiellement), l'abrogation de cet article relatif au contenu des postes et à la définition des comptes de résultat. Ces définitions, dont les agrégats sont précisés à l'article précédent, sont particulièrement détaillées au titre IV du règlement n° 99-03 du CRC.

Article 16

Il est proposé d'insérer les termes « *au moins* », entre les termes « *présenté* » et « *sous forme de liste* », ainsi que de supprimer les mots « *et le résultat exceptionnel* » pour les motifs indiqués à l'article 15.

Article 17

Le CNC note que les représentants des entreprises sont favorables à l'augmentation des seuils.

Les représentants du Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes font valoir que les modalités de présentation des comptes simplifiés visées par les seuils du 1^{er} alinéa, ne concernent que la présentation « *faciale* » des éléments au bilan et au compte de résultat. Il n'y a pas de simplifications des modalités d'enregistrement ni de tenue des comptes à la différence des simplifications prévues pour les personnes physiques par l'article L.123-28 du code de commerce, qui peuvent inciter les créateurs d'entreprise à exercer leur activité plutôt sous forme individuelle que sous forme de société. Par ailleurs, il est souligné que le maintien des seuils du régime simplifié d'imposition en vigueur obligera les entreprises à continuer à procéder aux enregistrements et à la tenue des comptes pour compléter les déclarations relevant du régime du réel normal d'imposition.

La profession comptable, sans méconnaître la nécessité des mesures de simplification, estime qu'un bon niveau d'information financière est indispensable, pour permettre à la comptabilité de conserver son rôle d'outil de gestion, d'assurer la transparence et la sécurité juridique pour l'ensemble des parties prenantes.

Article 18

Par cohérence avec les propositions de modification des articles 11, 13 et 15, il est suggéré de ne retenir que les postes qui suivent pour la présentation simplifiée des comptes annuels prévus par l'article L.123-16 du code de commerce et détaillés au titre IV du règlement n° 99-03,

« Le bilan et le compte de résultat simplifiés font apparaître successivement les éléments suivants :

A - Au bilan simplifié :

1° A l'actif immobilisé : les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières ;

2° A l'actif circulant : les stocks et en-cours, les avances et acomptes versés sur commandes, les créances en distinguant les créances clients, les valeurs mobilières de placement et les disponibilités ;

3° Les comptes de régularisation actif ;

4° Les capitaux propres détaillés à l'article 13 du présent décret ;

5° Les provisions et dettes ;

6° les comptes de régularisation passif.

B - Au compte de résultat simplifié :

1° Les charges d'exploitation ;

2° Les charges financières ;

3° L'impôt sur les bénéfices ;

4° Les produits d'exploitation ;

5° Les produits financiers ».

Article 20

Constatant que la définition « *d'entreprise liée* » au sens « *d'entreprise susceptible d'être incluse par intégration globale dans un même ensemble consolidable* », figurait initialement au paragraphe 9 de l'article 24, le CNC propose d'insérer cette définition dans les paragraphes concernés du décret (article 24, paragraphes 8 et 14), et de la supprimer à l'article 20 afin d'éviter tout risque de confusion avec la définition « *de parties liées* », intégrée aussi à l'article 24, dans le cadre de la transposition de la directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006⁵. Ceci conduit à supprimer la dernière phrase.

Article 24 - Annexe

Au paragraphe 6, il est proposé de remplacer la mention « *Les créances et les dettes classées selon leur durée restée à courir jusqu'à leur échéance* » par la mention « *Les créances et les dettes classées selon leur durée restant à courir jusqu'à leur échéance* ».

⁵ Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.

Au paragraphe 8, afin d'éviter tout risque de confusion entre la définition actuelle de « *l'entreprise ou entité liée* » du décret et la notion de « *parties liées* » introduite par la transposition de la directive 2006/46/CE précitée, il est proposé de rédiger le paragraphe 8 comme suit : « *Le montant des engagements financiers classés par catégorie distinguant ceux qui concernent les dirigeants, les filiales, les participations et les autres entités susceptibles d'être incluses par intégration globale dans un même ensemble consolidable* ».

Au paragraphe 11, les opérations de fusion et assimilées étant documentées par ailleurs, la référence à « *la mention d'une opération de fusion ou assimilée réalisée pendant l'exercice* » fait double emploi et il est suggéré de la supprimer.

Au paragraphe 14, afin d'éviter tout risque de confusion entre la définition actuelle de « *l'entreprise ou entité liée* » du décret, et la notion de « *parties liées* » introduite par la transposition de la directive 2006/46/CE précitée, il est proposé de rédiger le paragraphe 14 comme suit : « *La fraction des immobilisations financières, des créances, des dettes, des charges et des produits financiers concernant les sociétés ou entités susceptibles d'être incluses par intégration globale dans un même ensemble consolidable* ».

Au paragraphe 17, le CNC propose de reprendre l'ancienne rédaction conforme aux dispositions de la quatrième directive 78/660/CE du 25 juillet 1978⁶, article 43-12 visant les rémunérations « *allouées* », et non « *dues ou susceptibles d'être dues* » :

« *le montant des rémunérations allouées au titre de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance à raison de leurs fonctions. Ces informations doivent être données de façon globale pour chaque catégorie* ».

Au paragraphe 24, il convient de préciser qu'il s'agit d'instruments financiers dérivés, et non de tous les instruments financiers, par cohérence avec les dispositions de la directive 2001/65/CE du 27 septembre 2001 précitée déjà transposées par les règlements n° 2004-15⁷, 2004-16⁸ et 2004-17⁹ du CRC.

Au paragraphe 25, il est proposé de prévoir l'établissement « *d'un tableau de financement* » ou « *d'un tableau de flux de trésorerie* » afin de permettre aux sociétés intégrées dans un périmètre de

⁶ Directive 78/660/CE du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g, du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

⁷ Règlement n° 2004-15 du Comité de la réglementation comptable du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 99-03, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers.

⁸ Règlement n° 2004-16 du Comité de la réglementation comptable du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 2000-03, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2001/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 27 septembre 2001 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 86/635/CEE en ce qui concerne les règles d'évaluation applicables aux comptes annuels et aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés ainsi qu'à ceux des banques et autres établissements financiers.

⁹ Règlement n° 2004-17 du Comité de la réglementation comptable du 23 novembre 2004 modifiant le règlement n° 2000-05, et relatif aux informations à fournir sur la « juste valeur » des instruments financiers résultant de la transposition de la directive 2003/51/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 juin 2003 modifiant les directives 78/660/CEE, 83/349/CEE et 91/674/CEE du Conseil sur les comptes annuels et les comptes consolidés de certaines catégories de sociétés, des banques et autres établissements financiers et des entreprises d'assurance.

consolidation qui établissent déjà un tableau de flux de trésorerie pour les besoins de l'élaboration des comptes consolidés du groupe, de ne pas avoir à établir deux modèles différents.

Paragraphes 26 et 27, s'agissant de la transposition de la directive 2006/46/CE précitée, le CNC propose de reprendre le texte de l'article 1er, sixième alinéa de cette directive insérant un nouveau paragraphe 7 bis à l'article 43 de la directive 78/660/CEE précitée, et libellé comme suit :

« la nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, ainsi que l'impact financier de ces opérations sur la société, à condition que les risques ou les avantages découlant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulgation de ces risques ou avantages est nécessaire pour l'appréciation de la situation financière de la société (...) ».

Le caractère significatif s'applique à toutes les opérations non inscrites au bilan.

Au paragraphe 28, dans la mesure où l'objectif est de transposer les dispositions de l'article 1er, sixième alinéa, de la directive 2006/46/CE précitée insérant un nouveau paragraphe 7 ter à l'article 43 de la directive 78/660/CE précitée sur les parties liées, le CNC propose de reprendre, afin d'éviter tout risque de confusion avec les conventions réglementées et renseignées par ailleurs, le libellé de l'alinéa 7 ter :

« Les transactions effectuées par la société avec des parties liées, y compris les montants de ces transactions, la nature de la relation avec la partie liée ainsi que toute autre information sur les transactions nécessaire à l'appréciation de la situation financière de la société, si ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché. Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière de la société ».

Le CNC propose que la définition « de parties liées » soit précisée par le CRC.

Article 26

Il convient de rajouter les paragraphes 26 et 28 de l'article 24, au titre des dispenses d'informations en annexe pour les personnes morales.

2 - Décret n°67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales

Article 243

Au premier alinéa, le CNC estime que la mention actuelle des comptes annuels et du rapport de gestion est plus précise, que le simple renvoi à l'article L. 232-1 du code de commerce.

Article 244-1

La nouvelle rédaction n'ayant pas pour objectif de modifier les obligations antérieures quant à la nature et aux délais d'établissement des différents états, et afin d'éviter tout risque d'interprétation divergente liée à un tel changement, il est proposé de maintenir la rédaction actuelle de l'article 244-1.

Article 245

Dans la mesure où les retraitements liés à l'élaboration des comptes consolidés peuvent être effectués non seulement par les sociétés contrôlées sous la responsabilité de la société consolidante, mais également par la société consolidante, conformément à la rédaction actuelle du décret, il est proposé de modifier le second alinéa comme suit :

« Ces retraitements sont effectués pour l'application de l'alinéa 3 de l'article L.232-5 précité par les sociétés contrôlées sous la responsabilité de la société consolidante, ou, à défaut, par la société consolidante ».

En ce qui concerne les termes employés, cet article fait référence dans le premier paragraphe aux « sociétés ou entités ». L'article 248-10 emploie le terme « entreprises ». Enfin l'article 248-12 dans le premier paragraphe utilise les mots « entreprises ou entités ». Dans un souci de cohérence, il est proposé d'harmoniser les termes employés.

Au dernier alinéa, lorsque l'écart d'équivalence devient négatif, il convient de constater une provision globale du portefeuille et non une dépréciation.

Article 248

L'introduction de la définition des comptes combinés est une innovation. Dans un décret relatif à la consolidation des sociétés commerciales, il paraît nécessaire d'insérer une liaison afin d'expliquer l'introduction de cette nouvelle notion, les sociétés et entités qui ne peuvent pas être consolidées au sens des dispositions de l'article L. 233-16, pouvant être combinées. Il est proposé de reprendre les termes de l'article 12 de la septième directive 83/349/CE du 13 juin 1983¹⁰ précitée concernant les comptes consolidés dans un article distinct.

Par ailleurs, les termes « *Les comptes combinés sont établis à titre obligatoire ou facultatif* », pouvant prêter à confusion et donner lieu à interprétations diverses, le CNC souhaite que les cas d'établissement de comptes combinés à titre obligatoire ou à titre facultatif soient nettement distingués, car l'établissement de comptes combinés ne peut pas être imposé à une société ou entité qui aurait déjà une obligation d'établir des comptes consolidés. Il est proposé la rédaction suivante :

Article 248-1

« Deux ou plusieurs personnes morales, avec ou sans capital, peuvent être liées par des relations économiques autres que de contrôle ou d'influence notable au sens de l'article L.233-16, du fait que ces personnes morales ont en vertu de relations suffisamment proches ou d'un accord entre elles, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement social, commercial, technique ou financier commun.

Des comptes combinés sont établis, à titre obligatoire lorsque une disposition légale le prévoit, ainsi qu'à titre facultatif dans les situations où le lien de combinaison est constaté dans une convention signée entre les personnes morales ».

Article 248-9

Dans un souci de cohérence avec les postes-clefs du bilan consolidé qui figurent dans le règlement n° 99-02¹¹ du CRC, le CNC propose :

- de rajouter à l'alinéa a) « *les écarts d'acquisition* » avant les immobilisations incorporelles ;
- de présenter l'alinéa b) comme suit : « *les capitaux propres (part du groupe), les intérêts minoritaires, les provisions et les dettes* » ;
- de supprimer l'alinéa c) « *la part des actionnaires ou associés minoritaires* ».

¹⁰ Directive 83/349/CEE du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g, du traité concernant les comptes consolidés.

¹¹ Règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

Article 248-10

Dans un souci de cohérence avec les postes-clefs du compte de résultat consolidé qui figurent dans le règlement n°99-02 du CRC, le CNC propose de rédiger le premier alinéa comme suit :

« Le compte de résultat consolidé fait au moins apparaître le montant du chiffre d'affaires, le résultat d'exploitation ou le résultat courant des entreprises intégrées, la quote-part des résultats des sociétés mises en équivalence, le résultat net de l'ensemble consolidé en distinguant la part du groupe des intérêts minoritaires ».

Article 248-12

Dans la mesure où l'article 248-2 du présent décret est abrogé, les mots *"et 248-2 du présent décret"* doivent donc être supprimés.

Concernant l'alinéa 17 de cet article, s'agissant de la transposition de la directive 2006/46/CE précitée, le CNC propose de reprendre le texte de l'article 2, premier alinéa de cette directive insérant un nouveau paragraphe 7 bis à l'article 34 de la septième directive n°83/349/CE précitée et libellé comme suit :

« La nature et l'objectif commercial des opérations non inscrites au bilan, ainsi que l'impact financier de ces opérations sur la société, à condition que les risques ou les avantages découlant de ces opérations soient significatifs et dans la mesure où la divulgation de ces risques ou avantages est nécessaire pour l'appréciation de la situation financière des sociétés incluses dans le périmètre de consolidation ».

Concernant l'alinéa 18 de cet article, dans la mesure où l'objectif est de transposer les dispositions de l'article 2, premier alinéa, de la directive 2006/46/CE précitée insérant un nouveau paragraphe 7 ter à l'article 34 de la septième directive n°83/349/CE précitée sur les parties liées, le CNC propose de reprendre afin d'éviter tout risque de confusion avec les conventions réglementées renseignées par ailleurs, le libellé exact de l'alinéa 7 ter :

« Les transactions, à l'exception des transactions internes au groupe, effectuées par la société mère, ou par toute autre société incluse dans le périmètre de consolidation, avec des parties liées, y compris les montants de ces transactions, la nature de la relation avec la partie liée ainsi que toute autre information sur les transactions nécessaire à l'appréciation de la situation financière des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, lorsque ces transactions présentent une importance significative et n'ont pas été conclues aux conditions normales du marché. Les informations sur les différentes transactions peuvent être agrégées en fonction de leur nature, sauf lorsque des informations distinctes sont nécessaires pour comprendre les effets des transactions avec des parties liées sur la situation financière des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation ».

Enfin, concernant l'alinéa 19 (anciennement 16) de cet article, il est demandé de reprendre les termes initiaux du décret *« Si certaines des indications prévues aux alinéas 5, 6, 7, 8 ou 13 ci-dessus sont omises en raison du préjudice grave qui pourrait résulter de leur divulgation, il est fait mention du caractère incomplet des informations données »*, afin de renforcer le caractère exceptionnel d'une telle omission.

Article 248-13

Au début des paragraphes 2° et 3°, il est proposé de remplacer le mot *« Les »* par le mot *« Ces »*.

Au paragraphe 3, il est proposé de remplacer les mots *« Communauté européenne »* par les mots *« Union européenne »*.