

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
AVIS N° 2009-08 DU 3 SEPTEMBRE 2009

**Relatif aux modalités d'application de l'article L.2135-2
du code du travail**

Sommaire

1 – Champ d'application

2 – Détermination du périmètre d'ensemble

2.1 – Lien d'adhésion ou d'affiliation

2.2 – Notion de contrôle

2.2.1 – Organisation syndicale tête de périmètre

2.2.2 – Personnes morales sous contrôle exclusif

2.2.3 – Personnes morales sous contrôle conjoint

2.2.4 – Entreprises sous influence notable

2.2.5 – Détention directe ou indirecte

2.2.6 – Calcul du pourcentage d'intérêt

2.2.7 – Cas particulier des organismes paritaires

2.3 – Exclusions du périmètre d'ensemble

3 – Méthodes applicables

3.1 – Méthode A : Etablissement de comptes consolidés

3.2 – Méthode B : Information en annexe des comptes

4 – Etablissement de comptes consolidés (Méthode A)

4.1 – Reprises des actifs et des passifs des personnes morales autres qu'une entreprise

4.2 – Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des personnes morales autres qu'une entreprise

4.3 – Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

5 – Information en annexe des comptes (Méthode B)

Note : pour la suite du document le terme « organisations syndicales » s'entend des syndicats professionnels et leurs unions mentionnés aux articles L. 2131-2, L. 2133-1 et L. 2133-2 du code du travail relatifs à la création de syndicats professionnels et des associations de salariés ou d'employeurs régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association ou, dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, par le droit local.

L'article L.2135-2 du code du travail prévoit que, sous certaines conditions, les organisations syndicales doivent :

- soit établir des comptes consolidés : Méthode A ;
- soit fournir, en annexe à leurs propres comptes, les comptes des personnes morales appartenant au périmètre d'ensemble : Méthode B.

Le présent avis vient préciser les points suivants :

- le champ d'application de l'article L.2135-2 du code du travail ;
- les modalités de détermination du périmètre d'ensemble commun aux deux méthodes ;
- les règles applicables lorsque l'organisation syndicale applique la méthode A ;
- les règles applicables lorsque l'organisation syndicale applique la méthode B.

1 – Champ d'application

Les dispositions du présent avis s'appliquent aux syndicats professionnels et leurs unions mentionnés aux articles L.2131-2, L.2133-1 et L.2133-2 du code du travail relatifs à la création de syndicats professionnels et aux associations de salariés ou d'employeurs régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association ou, dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, par le droit local, tenus d'appliquer les dispositions de l'article L.2135-2 du code du travail.

2 – Détermination du périmètre d'ensemble

L'article L.2135-2, inséré dans le code du travail par l'article 10 de la loi du 20 août 2008¹, précise que « *Les syndicats professionnels et leurs unions et les associations de salariés ou d'employeurs mentionnés à l'article L 2135-1 qui contrôlent une ou plusieurs personnes morales au sens de l'article L.233-16 du code de commerce, sans entretenir avec elles de lien d'adhésion ou d'affiliation, sont tenus, dans des conditions déterminées par décret pris après avis du Conseil national de la comptabilité :*

a) Soit d'établir des comptes consolidés ;

b) Soit de fournir, en annexe à leurs propres comptes, les comptes de ces personnes morales, ainsi qu'une information sur la nature du lien de contrôle. Dans ce cas, les comptes de ces personnes morales doivent avoir fait l'objet d'un contrôle légal. ».

En application de ces dispositions, le périmètre d'ensemble est composé de l'organisation syndicale et des personnes morales respectant les deux critères cumulatifs suivants :

- être contrôlées par l'organisation syndicale au sens de l'article L.233-16 du code de commerce, et ;
- ne pas entretenir avec l'organisation syndicale un lien d'adhésion ou d'affiliation.

2.1 – Lien d'adhésion ou d'affiliation

En application des dispositions de l'article L.2135-2, pour être visées par le champ d'application dudit article, les personnes morales contrôlées ne doivent pas entretenir avec l'organisation syndicale un lien d'adhésion ou d'affiliation.

¹ Loi n°2008-789 du 20 août 2008 portant rénovation de la démocratie sociale et réforme du temps de travail.

Dans un courrier adressé le 2 juin 2009 au Conseil national de la comptabilité, le ministère du travail et des relations sociales, de la famille, de la solidarité et de la ville a précisé « *que le critère d'adhésion ou d'affiliation qui permet l'exemption de la disposition obligatoire sur la consolidation ne doit viser que les entités dont l'objet est régi par les dispositions du code du travail et à caractère syndical* ».

Ainsi, les associations dont l'objet n'est pas syndical, entrent dans le champ d'application de l'article L.2135-2 si elles sont contrôlées par une organisation syndicale.

2.2 – Notion de contrôle

La loi renvoie aux critères du contrôle tels que définis par l'article L.233-16 du code de commerce qui précise que :

« (...) **II.** - *Le contrôle exclusif par une société résulte :*

1° Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;

2° Soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;

3° Soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.

III. - *Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.*

IV. - *L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une entreprise est présumée lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette entreprise. ».*

2.2.1 – Organisation syndicale tête de périmètre

L'organisation syndicale tête de périmètre est celle qui contrôle une ou plusieurs personnes morales au sens de l'article L.233-16 du code de commerce, sans entretenir avec elles de lien d'adhésion ou d'affiliation.

2.2.2 – Personnes morales sous contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une personne morale (entreprise ou autre) afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte par l'organisation syndicale de la majorité des droits de vote dans une personne morale que cette dernière soit une entreprise, une association ou autre ;

- soit de la désignation par l'organisation syndicale, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une personne morale. L'organisation syndicale tête de périmètre est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et qu'aucun autre associé, actionnaire ou membre ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- soit du droit d'exercer une influence dominante sur une personne morale (entreprise, association ou autre) en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet. L'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'organisation syndicale tête de périmètre a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

2.2.3 – Personnes morales sous contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une personne morale exploitée en commun par un nombre limité d'associés, d'actionnaires ou de membres, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord.

Deux éléments sont essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- un nombre limité d'associés, d'actionnaires ou de membres partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun associé, actionnaire ou membre n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés, d'actionnaires ou de membres minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;
- un accord contractuel qui :
 - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de la personne morale exploitée en commun ;
 - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de la personne morale exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les associés, actionnaires ou membres participant au contrôle conjoint.

2.2.4 – Entreprises sous influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entreprise sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations réciproques importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

Dans une entreprise, l'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une personne morale est présumée lorsque l'organisation syndicale tête de périmètre dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20 % des droits de vote de cette entreprise.

2.2.5 – Détention directe ou indirecte

Les contrôles exclusif et conjoint et l'influence notable s'entendent, dans tous les cas, directement ou indirectement. Ainsi pour l'appréciation des droits de vote dont dispose une organisation syndicale dans les assemblées d'une personne morale, il doit être fait masse de l'ensemble des droits de vote attachés aux actions détenues par l'organisation syndicale et par toutes les personnes morales qu'elle contrôle de manière exclusive.

2.2.6 – Calcul du pourcentage d'intérêt

Lorsqu'une organisation syndicale contrôle une entreprise, les dispositions du paragraphe 10051 de l'annexe du règlement n°99-02 du Comité de la réglementation comptable (CRC) du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques s'appliquent.

Lorsqu'une organisation exerce un contrôle exclusif sur une personne morale autre qu'une entreprise, le pourcentage d'intérêt doit être analysé en fonction des risques et avantages attachés au contrôle. A défaut de dispositions contractuelles ou statutaires, le pourcentage d'intérêt est supposé être nul.

Lorsqu'une organisation exerce un contrôle conjoint sur une personne morale autre qu'une entité capitalistique, le pourcentage de contrôle est fonction de l'analyse des faits. Toutefois, à défaut d'une clef de répartition pertinente et justifiée, le pourcentage de contrôle peut être réputé identique entre tous les participants au contrôle conjoint. Dans un objectif de pertinence de l'information donnée par l'application de l'article L.2135-2, le contrôle conjoint ne peut s'opérer qu'en présence d'un nombre limité de membres contrôlant (cf. supra paragraphe 2.2.3).

Pour le contrôle conjoint d'une personne morale autre qu'une entité capitalistique, le pourcentage d'intérêt doit être analysé en fonction des risques et des avantages attachés au contrôle. A défaut de dispositions contractuelles ou statutaires, le pourcentage d'intérêt est supposé être nul.

2.2.7 – Cas particulier des organismes paritaires

Par définition, les organismes paritaires ne peuvent pas être contrôlés par une seule organisation syndicale. Dans le courrier du 2 juin 2009 précité, le ministère a précisé que « *les organismes paritaires, par définition, (...) ne sont pas contrôlés par une organisation, et dès lors, n'ont pas à faire l'objet d'une consolidation* ».

Toutefois, quelle que soit la méthode (A ou B) retenue, l'organisation syndicale tête de périmètre, indique dans l'annexe de ses comptes, la liste des organismes paritaires auxquels elle participe.

2.3 – Exclusions du périmètre d'ensemble

Une personne morale contrôlée ou sous influence notable est exclue du périmètre d'ensemble lorsque :

- dès leur acquisition, les titres de cette entreprise sont détenus uniquement en vue d'une cession ultérieure ; mais si le projet de cession ultérieure porte seulement sur une fraction des titres, le contrôle ou l'influence notable est défini par référence à la fraction destinée à être durablement possédée ;

- des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement :
 - le contrôle ou l'influence exercée sur cette personne morale ;
 - les possibilités de transferts de trésorerie entre cette personne morale et les autres incluses dans le périmètre tel que défini par le premier alinéa de l'article L.2135-2.

Lorsqu'une entreprise est ainsi exclue dudit périmètre, ses titres sont comptabilisés en « Titres de participation » dans les comptes consolidés (méthode A) et une information est donnée dans l'annexe lorsque l'organisation syndicale tête de périmètre a opté pour la méthode B prévue à l'article L.2135-2.

Lorsqu'une personne morale autre qu'une entreprise est ainsi exclue dudit périmètre, une information est donnée dans l'annexe quelle que soit la méthode (A ou B) retenue par l'organisation syndicale tête de périmètre.

3 – Méthodes applicables

L'article L.2135-2 du code du travail permet aux organisations syndicales tenues de définir un périmètre d'ensemble selon les dispositions précitées, soit d'établir des comptes consolidés (méthode A) soit d'annexer à leurs propres comptes individuels, les comptes individuels des personnes morales contrôlées ainsi qu'une information sur la nature du lien de contrôle (méthode B). L'utilisation d'une méthode est exclusive de l'autre, i.e. il n'est pas possible pour une organisation syndicale d'utiliser concomitamment la méthode A et la méthode B.

3.1 – Méthode A : Etablissement de comptes consolidés

Sous réserve des adaptations prévues par le présent avis et des dispositions prévues par l'article L.2135-2 du code du travail, les organisations syndicales visées précédemment établissent des comptes consolidés conformément aux dispositions du règlement n°99-02 du CRC.

La consolidation des comptes des personnes morales sous contrôle exclusif de l'organisation syndicale est faite selon la méthode de l'intégration globale.

Lorsqu'une personne morale est contrôlée conjointement, l'organisation syndicale qui participe à ce contrôle conjoint consolide les comptes de cette personne morale selon la méthode de l'intégration proportionnelle.

La consolidation des comptes des entreprises sous influence notable de l'organisation syndicale est faite selon la méthode de la mise en équivalence.

3.2 – Méthode B : Information en annexe des comptes

La méthode prévue au b) de l'article L.2135-2 du code du travail permet à l'organisation syndicale tête de périmètre de fournir en annexe de ses propres comptes, les comptes des personnes morales appartenant au périmètre d'ensemble.

Pour l'application de cette méthode, l'organisation syndicale tête de périmètre doit fournir dans l'annexe de ses comptes individuels, les comptes individuels des personnes morales appartenant au périmètre d'ensemble : bilan, compte de résultat et annexe, ainsi que le rapport du commissaire aux comptes.

Il est rappelé que l'utilisation de cette méthode est conditionnée par le contrôle légal des comptes individuels de chacune des personnes morales appartenant au périmètre d'ensemble.

Les comptes à fournir sont les derniers comptes arrêtés. Lorsque la date de clôture des comptes annuels des personnes morales appartenant au périmètre d'ensemble, est différente de celle de l'organisation syndicale, cet écart doit être mentionné en annexe.

De plus, l'organisation syndicale tête de périmètre doit également fournir une information sur la nature du lien de contrôle. Cette information correspond aux éléments développés au paragraphe 5 du présent avis.

4 – Établissement de comptes consolidés (Méthode A)

Les organisations syndicales appliquant la méthode A, établissent leurs comptes consolidés en appliquant les dispositions prévues par le règlement n°99-02, notamment aux sections II à V de l'annexe du règlement.

4.1 – Reprises des actifs et des passifs des personnes morales autres qu'une entreprise

Lorsqu'une organisation syndicale contrôle une personne morale autre qu'une entreprise de manière exclusive, les actifs et des passifs de cette dernière sont repris intégralement dans le bilan consolidé. La contrepartie de cette reprise est comptabilisée en fonds propres consolidés ou en intérêts des minoritaires en fonction du pourcentage d'intérêt tel que défini au paragraphe 2.2.6 du présent avis.

Lorsqu'une organisation syndicale contrôle conjointement une personne morale autre qu'une entreprise de manière exclusive, les actifs et des passifs de cette dernière sont repris dans le bilan consolidé à hauteur du pourcentage de contrôle tel que défini au paragraphe 2.2.6 du présent avis. La contrepartie de cette reprise est comptabilisée en fonds propres consolidés ou en intérêts des minoritaires en fonction du pourcentage d'intérêt tel que défini au même paragraphe.

4.2 – Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des personnes morales autres qu'une entreprise

Lorsqu'une organisation syndicale contrôle une personne morale autre qu'une entreprise, aucun titre n'a été comptabilisé. En conséquence, l'entrée d'une telle personne morale dans le périmètre de consolidation ne peut entraîner ni écart d'acquisition ni écart d'évaluation.

La valeur d'entrée des actifs et passifs de chacune de ces entités est égale à leur valeur nette comptable, retraitée aux normes comptables du groupe, à la date de la première consolidation, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions.

L'écart résultant de l'harmonisation des comptes aux normes comptables du groupe est ajouté ou retranché des fonds propres consolidés ou des intérêts des minoritaires en fonction du pourcentage d'intérêt tel que défini au paragraphe 2.2.6 du présent avis.

4.3 – Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

Après la première consolidation, les plus ou moins-values de cession, les dotations et les reprises de provisions contribuent au résultat consolidé.

Toutefois, les valeurs harmonisées qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur lors de la première consolidation doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive des fonds propres consolidés ou des intérêts des minoritaires en fonction du pourcentage d'intérêt tel que défini au paragraphe 2.2.6 du présent avis.

5 – Information en annexe des comptes (Méthode B)

Lorsqu'une organisation syndicale tête de périmètre applique, pour répondre aux obligations prévues par l'article L.2135-2 précité, la méthode B, elle fournit dans l'annexe de ses comptes individuels, la liste des personnes morales appartenant au périmètre d'ensemble en précisant pour chacune d'elles :

- la nature du lien de contrôle ;
- le pourcentage d'intérêt tel que défini au paragraphe 2.2.6 du présent avis ;
- la date de clôture des comptes si celle-ci est différente de celle des comptes de l'organisation syndicale tête de périmètre ;
- le résultat comptable de l'exercice et la situation nette comptable relatifs aux comptes annexés ;
- l'identité du commissaire aux comptes chargé du contrôle légal des comptes de la personne morale.

Elle insère également dans son annexe pour chacune de ces personnes morales :

- les comptes individuels du dernier exercice arrêté (bilan, compte de résultat et annexe) ; et
- le rapport du commissaire aux comptes y afférent.