

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Transposition de la nouvelle directive
comptable en droit belge : ce qui DOIT
changer,
ce qui PEUT changer.

Laurence Pinte

13 mai 2014



Brussels • London - www.liedekerke.com

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Contexte

Brussels • London - www.liedekerke.com

La nouvelle directive

- Directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents
- Abrogeant les directives 78/660/CEE (4^{ème} directive – comptes sociaux) et 83/349/CEE (7^{ème} directive – comptes consolidés)
- Publiée au JOUE du 26 juin 2013
- Transposition au plus tard le 20 juillet 2015
- Entrée en vigueur au plus tard pour les états financiers de l'exercice commençant le 1^{er} janvier 2016

3

Le droit comptable européen n'arrive pas à évoluer

- Depuis 1978, évolutions « timides » du droit comptable européen (seuils, champ d'application, informations complémentaires...).
 - Difficulté croissante de concilier un modèle de « comptabilité de créanciers » (principe de prudence / coût historique) et de « comptabilité d'investisseurs » (fair value, performance...)
- => Paralysie du droit comptable européen
- Le cas Daimler-Benz

4

Le renvoi aux IAS pour les comptes consolidés des sociétés cotées

- 1995 : décision politique - abandon d'un droit comptable européen pour les marchés financiers – en route pour les IAS
- Directive 2001 : modification de la 4^{ème} directive - introduction optionnelle de la fair value (rendre la 4^{ème} directive « compatible » avec les IFRS)
- Règlement 2002 :
 - Les sociétés cotées européennes (= banques et assurances) doivent à dater de 2005, établir leurs comptes conformément aux IAS (après endossement)
 - Option pour les EM d'autoriser ou d'imposer les IAS pour les comptes conso d'autres sociétés ou comptes statutaires.

5

Et quid pour les autres sociétés ?

- Deux options :
 - IFRS for SME's
 - Modernisation des directives comptables
- En parallèle, régime des « micro-entités »
- Adoption des IFRS for SME's rejetée car « inadaptée »

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

6

Et quid pour les autres sociétés ?

- La directive 2013/34/UE est la résultante de ce processus
- Elle remplace les 4èmes et 7èmes directives et intègre la directive 2012/6/UE qui concerne les micro-entités
 - => Comptes annuels et consolidés + contrôle de toutes les entreprises non visées par le règlement de 2002
- A l'avenir, deux systèmes coexisteront, sans être « contradictoires » :
 - IAS/IFRS « européennes »
 - La directive du 26 juin 2013

7

La philosophie de la directive 2013/34

- « Penser petit d'abord » - empilage d'obligations selon la taille plutôt que set de règles avec des possibilité d'exemptions.
- Proportionnalité – réduction des annexes
- Interdiction d'alourdir la situation des petites sociétés – harmonisation maximale pour les petites

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

8

La directive 2013/34

Brussels • London - www.liedekerke.com

Champ d'application et définition - Chapitre

1

- Article 1 : Sociétés visées
- Article 2 : Définitions
 - participation, partie liée, actif immobilisé, CA net, prix d'acquisition, coût de revient, corrections de valeur, entreprise mère, entreprise filiale, groupe, entreprises liées, entreprises associées, entreprises d'investissement, entreprise de participation financière, « significatif »

Catégories d'entreprises– Chapitre 1

- Article 3 : catégories d'entreprises et de groupe
 - Micro-entreprise (bilan 350 K, CA net 700 K, FTE 10)
 - Petite entreprise (bilan 4.000/6.000 K, CA net 8.000/12.000 K, FTE 50)
 - Moyenne entreprise (en dessous de bilan 20.000 K, CA net 40.000 K, FTE 250)
 - Grande entreprise (au dessus de bilan 20.000 K, CA net 40.000 K, FTE 250)
 - Petit groupe
 - Moyen groupe
 - Grand groupe

11

Principes et règles d'évaluation – Chapitre 2

- Dispositions et principes généraux (1/2)
 - « Etats financiers » au lieu de « comptes annuels » et « Compte de résultats » au lieu de « compte de profits et pertes ».
 - Interdiction d'ajouter d'autres documents/informations pour les petites entreprises = harmonisation maximale (sauf pour les besoins fiscaux)
 - Image fidèle
 - Going concern
 - Prudence – principe de réalisation
 - Non compensation
 - Coût historique

12

Principes et règles d'évaluation – chapitre 2

- Dispositions et principes généraux (2/2)
 - Principe de matérialité – « significatif »
 - Substance over form (*les postes du CR et du Bilan sont comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction ou du contrat*) – « opt out » possible pour les EM
 - Corrections de valeur (en + et en moins)
 - Plus-value de réévaluation (optionnel)/amortissement/réduction de valeur
 - Mode alternatif d'évaluation fondé sur la juste valeur (option pour les EM d'autoriser ou d'imposer, pour les instruments financiers et autres catégories d'actifs, à toutes ou certaines catégories d'entreprise, dans les comptes sociaux ou consolidés)

13

Bilan, CR et annexe - chapitres 3 et 4

- Présentation bilan (2 possibilités)
- Présentation CR (2 possibilités)
- Simplifications possibles pour les PME
- Contenu annexe
 - Info pour toutes les entreprises (sauf si introduction des micro)
 - Règle d'évaluation, réévaluation, engagements hors bilan, engagements et crédits aux administrateurs, éléments exceptionnels, nbre de FTE
 - Optionnel : prix acquisition et variations de valeur actifs, existence de conso, transactions entr. liées
 - Info additionnelle pour les moyennes, gdes et les entités d'intérêt public
 - Détail valo actifs, rému, détail participations, détail du capital,
 - Info additionnelle pour les gdes et les entités d'intérêt public
 - Ventilation géographique et sectorielle du CA, honoraires auditeurs...

14

Rapport de gestion - chapitre 5

- Info non financière
- Option pour les petites

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

15

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Ce qui doit changer

Brussels • London - www.liedekerke.com

Ce qui doit changer

- 1. Les catégories d'entreprise « selon la taille » :**
- 2. Nombre limité d'informations à fournir (annexe) pour les « petites entreprises » – la problématique du bilan social**
- 3. Immobilisations incorporelles**
- 4. Les provisions pour charges**
- 5. La suppression de la catégorie des résultats exceptionnels dans le CR**

17

Ce qui doit changer

1. Les catégories d'entreprise « selon la taille » :

- Elargissement du groupe des « PME »
 - Les seuils
 - Le mode de calcul
 - Le passage de « petite » à « grande »
 - Calcul sur base consolidée
 - Notion de CA net – quid des autres produits
 - La PME au sens comptable comme référence fiscale ?
- Les entités d'intérêt public ?
- Les micro entités (introduction optionnelle => cfr 2ème partie)

18

Ce qui doit changer – les seuils PME

▪ Petites entreprises

➤ Définition : article 3

« 2. Une petite entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants:

a) total du bilan : 4 000 000 EUR

b) chiffre d'affaires net : 8 000 000 EUR

c) nombre moyen de salariés au cours de l'exercice: 50.

Les États membres peuvent fixer des seuils supérieurs aux seuils prévus aux points a) et b) du premier alinéa.

Toutefois, ces seuils n'excèdent pas 6 000 000 EUR en ce qui concerne le total du bilan et 12 000 000 EUR pour ce qui est du chiffre d'affaires net. »

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

19

Ce qui doit changer – les seuils PME

▪ Petites entreprises : quels seuils pour les petits entreprises ?

Critères art. 15 C.Soc.	Critères actuels	Critères adaptés à l'indice (avril 2005)	Critères nouvelle directive
Nombre moyen de salariés	50	50	50
Chiffre d'affaires annuel	7 300 000 EUR	8 971 700 EUR	8 000 000 EUR / 12 000 000 EUR
Total de bilan	3 650 000 EUR	4 485 850 EUR	4 000 000 EUR / 6 000 000 EUR

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

20

Ce qui doit changer – les seuils PME

- En droit belge, le critère de 100 FTE est autonome : il suffit de dépasser ce critère pour être « grande », indépendamment sur Bilan et CR
- Nouvelle directive ne prévoit pas cette exception : toujours combinaison CA, Bilan, FTE
- Solution : prévoir que les entreprises avec plus de 100 FTE sont des « entités d'intérêt public »?

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

21

Ce qui doit changer – les « entités d'intérêt public »

Art 2, 1 Nouvelle directive : sont des entités d'intérêt public :

- Les sociétés cotées,
- Les établissements de crédit,
- Les entreprises d'assurance,
- **Les entités désignées par les EM, 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**

=> Assimilées à des « grandes » indépendamment de leur taille.

22

Ce qui doit changer – le mode de calcul

Le passage de « petite » à « grande »

- Art. 15 CS : « Les petites sociétés sont les sociétés (...) qui pour le dernier et l'avant-dernier exercice clôturé ne dépassent pas plus d'une des limites....(...) »
- ⇒ **1 dépassement suffit pour être « grande » pour 2 années**
- Directives (anciennes et nvelle) : « Lorsqu'une entreprise (...) dépasse ou cesse de dépasser les limites fixées (...), cette circonstance n'a d'incidence (...) que si elle se produit pendant 2 exercices consécutifs » (art. 4, 10)
- ⇒ **Il faut 2 dépassements successifs pour être « grande »**

Liedtke
welters
waelbroeck
kirkpatrick

23

Ce qui doit changer – le mode de calcul

Calcul sur base consolidée

- Art. 15 § 5 CS : « Dans le cas d'un société liée à une autre (...), les critères sont déterminés sur une base consolidée (...) »
- Nvelle directive : « Les EM peuvent exiger que les entreprises mères calculent leurs seuils sur une base consolidée (...). Les EM peuvent aussi exiger que les entreprises liées calculent leurs seuils sur une base consolidée lorsque ces entreprises ont été établies à la seule fin d'éviter la communication de certaines informations » (article 4, 12)
- ⇒ **Pas de calcul sur une base conso pour les entités « filles » sauf si abus comptable**

Liedtke
welters
waelbroeck
kirkpatrick

24

Ce qui doit changer – le mode de calcul

Notion de CA net

- Art. 15 § 4 CS : Lorsque plus de la moitié des produits résultant de l'activité normale de l'entreprise sont des produits non visés par la notion de CA, il y a lieu de calculer les seuils en prenant en compte tous les produits sauf les produits exceptionnels.
- Nouvelle directive : « Les EM peuvent exiger l'inclusion de produits autres que le CA pour les entreprises pour lesquelles la notion de CA net n'est pas pertinente. » (art. 3, 12)

25

Ce qui doit changer – la définition de la PME – impacts fiscaux

- Déduction accrue des coûts de sécurisation (art. 185quater CIR)
- Réserve d'investissement (art. 194quater CIR)
- Amortissement autorisé sur des immobilisations incorporelles et corporelles l'année de leur acquisition (art. 196 CIR)
- Amortissement possible sur les frais accessoires (art. 196 CIR)
- Déduction pour investissement (art. 201 CIR)
- Déduction pour revenus de brevets (art. 205/2 CIR)
- Majoration du taux des intérêts notionnels (art. 205quater CIR)
- Pas de taxation à 0,4% des plus-values exonérées (art. 217, al. 1^{er}, 3^o CIR)
- Pas d'accroissement en cas de versements anticipés insuffisants (art. 218, §2 CIR)
- Pas de Fairness tax (art. 219 ter, §7 CIR)
- Avantage sur le régime transitoire concernant le taux de 25% sur les bonis de liquidation (art. 537 CIR)
- Application du régime VVPR bis (art. 269, §2 CIR)
- Dispenses de versement du précompte professionnel (275/3, §1er, al. 3, 2^o et 275/7 CIR)

Liedekerke
walters
waelbroeck
kirkpatrick

26

Ce qui doit changer

2. Une simplification obligatoire pour les « petites entreprises » des informations à fournir en annexe – la problématique du bilan social

« Les EM peuvent exiger des entreprises autres que les petites, qu'elles fournissent dans leurs états financiers annuels des informations supplémentaires à celles requises en vertu de la directive » (art 4, 5)

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

27

Ce qui doit changer

3. Immobilisations incorporelles

- **Interdiction d'activer les « frais de recherche »** >< immo incorporelles autres que celles acquises de tiers ne sont portées à l'actif pour leur coût de revient que dans la mesure où celui-ci ne dépasse pas une estimation prudente de leur valeur d'utilisation ou de leur rendement futur pour l'entreprise (art. 60 ARCS).

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

28

Ce qui doit changer

3. Immobilisations incorporelles

- Faculté (et pas obligation) d'activer les frais de développement même si les critères de rentabilité sont satisfaits
- Si activés, amortissement sur 5 à 10 ans >< mention dans l'annexe si amortissement sur plus de 5 ans
- Interdiction de « reprises de réduction de valeur sur goodwill »

Ce qui doit changer

4. Les provisions

- Provisions pour charges, certaines quant à leur survenance et à leur montant mais dont la date de survenance est incertaine
- Evaluation du montant à provisionner

Ce qui doit changer

4. Les provisions

- Art. 50 ARCS : Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou charges nettement circonscrites quant à leur nature, mais qui, à la date de clôture, sont probables ou certaines, mais indéterminées quant à leur montant.
- Nouvelle directive (art. 12, 12) = 4^{ème} directive : Les provisions couvrent des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant leur nature et qui, à la date de clôture du bilan, sont soit probables, soit certaines, mais indéterminées quant à leur montant **ou quant à la date de leur survenance**. Les EM peuvent également autoriser la création de provisions ayant pour objet de couvrir des charges qui sont nettement circonscrites quant à leur nature et qui, à la date de clôture du bilan, sont soit probables soit certaines mais indéterminées quant à leur montant **ou quant à la date de leur**

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

31

Ce qui doit changer

4. Les provisions

- Provisionner des charges/pertes probables ou certaines, déterminées quant à leur montant **mais indéterminées quant à la date de leur survenance ?**
- Art. 95 ARCS : sont considérées comme dettes/créances les dettes/créances dont le titre juridique est né mais aussi les dettes/créances qui n'ont pas encore donné naissance à un titre juridique mais dont le montant est déterminé ou susceptible d'être déterminé avec précision
- **Glissement de la notion de dette vers celle de provision ?**

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

32

Ce qui doit changer

4. Les provisions – incidences fiscales ?

- Art 48 CIR + Art 22 ARCIR: Sont déductibles, les provisions comptabilisées pour faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que les évènements en cours rendent probables sur la base de circonstances particulières survenues au cours de la période imposable
- Provisions comptables/provisions fiscales
- Lien avec le principe de réalisation – notion de « prestation essentielle » (avis 2012/17)- lien avec les comptes de régularisation du passif (produits à reporter)
- Quid annualité de l'impôt ?

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

33

Ce qui doit changer

4. Les provisions – évaluation

- Art 12, 12 nvelle directive :
« A la date de clôture du bilan, une provision représente la meilleure estimation des charges probables ou, dans le cas d'une perte ou d'une dette, du montant nécessaire pour l'honorer. »

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

34

Ce qui doit changer

5. La suppression de la distinction « résultats courants » - « résultats exceptionnels » dans le CR

Schémas à adapter

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

35

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

Ce qui peut changer

Brussels • London - www.liedekerke.com

Ce qui peut changer (1/2)

De nouvelles options (micro-entités).....

.....Mais aussi l'occasion de rouvrir certains débats

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

37

Ce qui peut changer (1/2)

1. Introduction des micro-entités
2. Substance over form ?
3. S'écarter des règles du coût historique dans certains cas – introduction d'un mode d'évaluation alternatif fondé sur la juste valeur ?
4. Définir les cas dans lesquels le principe de l'image fidèle permet de déroger aux règles d'évaluation du droit positif ?
5. Définir le principe de matérialité comme un principe général ? Portée ?

38

Ce qui peut changer – les micro entités

- Débat autour de la simplification administrative
- Directive 2012/30/UE du 25 octobre 2012 permet d'introduire la catégorie des micro-entités – intégrée dans la directive 2013/34 du 26 juin 2013
- Option pour les EM – problématique de compétitivité

Ce qui peut changer – les micro entités

- Micro entités
 - Définition : article 3
 - « 1. S'ils appliquent une ou plusieurs des options visées à l'article 36, les États membres définissent une micro-entreprise comme une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants :
 - a) total du bilan : 350 000 EUR
 - b) chiffre d'affaires net : 700 000 EUR
 - c) nombre moyen de salariés au cours de l'exercice :

Ce qui peut changer – les micro entités

- Exemptions pour micro-entreprises : article 36
 - « 1. Les États membres peuvent exempter les micro-entreprises de tout ou partie des obligations suivantes :
 - a) l'obligation de présenter des «Comptes de régularisation » de l'actif et du passif. [...]
 - b) l'obligation d'établir une annexe [...]
 - c) l'obligation d'établir un rapport de gestion [...]
 - d) l'obligation de publier des états financiers annuels [...] à condition que les informations relatives au bilan qu'ils contiennent soient dûment déposées, [...], auprès d'au moins une autorité compétente désignée par l'État membre concerné. »

41

Ce qui peut changer – les micro entités

- Simplifications pour micro-entreprises article 36

« 2. Les États membres peuvent autoriser les micro-entreprises à:

à n'établir qu'un bilan [...] »

Actif	Passif
Frais d'établissement et d'expansion	Capitaux propres
Immobilisations	Capital souscrit, non appelé
Actifs circulants	Bénéfice/perte de l'exercice
(Cptes de régularisation)	Provisions
	Dettes
	(Cptes de régularisation)

Liedekerke
welters
waelbroeck
kirkpatrick

42

Ce qui peut changer – les micro entités

▪ Simplifications pour micro-entreprises article 36 :

« b) n'établir qu'un compte de résultats abrégé faisant apparaître séparément au moins les postes suivants, le cas échéant :

- i) chiffre d'affaires net ;
- ii) autres produits ;
- iii) coût de matières premières et des consommables ;
- iv) frais de personnel ;
- v) corrections de valeur ;
- vi) autres charges ;
- vii) impôts et taxes ;
- viii) résultat.

43

Ce qui peut changer – les micro entités

Les décisions à prendre en Belgique :

- Introduire ou pas la catégorie
- Avec quel schéma ?
- Avec quelle info dans l'annexe ?
- Avec quelles obligations de publication ?

44

Quelques ordres de grandeur

- Un peu plus de 80% des entreprises belges seraient des « Micro-entités »
- Un peu moins de 15% des entreprises belges seraient des « petites entreprises » (seuil de 4 et 8 mio EUR)
- Moins de 5% des entreprises belges seraient « moyennes » ou « grandes »

Liedekerke
wolters
waelbroeck
kirkpatrick

45

Ce qui peut changer – Substance over form

- Art. 6, 1, g nouvelle directive :
« Les postes du CR et du bilan sont comptabilisés et présentés en se référant à la substance de la transaction ou du contrat concerné.
Les EM peuvent exempter les entreprises de ce principe ».
- En droit comptable belge, substance over form seulement si traduit dans une disposition spécifique (cfr leasing...)
- **Introduction discrète d'un principe de réalité économique en droit comptable ?**

46

Ce qui peut changer – Les règles d'évaluation

- La nouvelle directive ne modifie pas les règles de prudence, principe de réalisation, évaluation sur la base du coût historique
- MAIS, elle laisse le libre choix aux EM d'introduire, pour les catégories d'actifs/passifs qu'ils déterminent, dans les comptes sociaux ou consolidés, une base d'évaluation alternative à la « juste valeur » (avec passage par la CR)
- Elle permet aussi de définir les cas dans lesquels les principes généraux doivent être écartés en vertu du principe de l'image fidèle.

47

Ce qui peut changer – Les règles d'évaluation

Conséquences :

- Même si le projet IFRS pour SME's a été abandonné, la directive rend possible l'adoption des principes IFRS, y compris dans les comptes statutaires
 - Il est possible de prévoir les cas dans lesquels le principe de l'image fidèle impose d'écarter les principes du coût historique
- => Le débat comptable pourrait être influencé par des considérations fiscales**

48

Ce qui peut changer – Principe de matérialité

- Art 2, 16 nvelle directive : « significatif », le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers de l'entreprise. L'importance significative de chaque élément est évaluée dans le contexte d'autres éléments similaires.
- Article 6, 1°, j° nvelle directive: Il n'est pas nécessaire de se conformer aux exigences de la directive concernant l'évaluation, la présentation (...) lorsque le respect de ces exigences n'est pas significatif
- Article 6, 4° : Les EM peuvent limiter le champ d'application du [ppe de matérialité] à la présentation des états financiers et à la communication d'informations.

49

Conclusions

- La nouvelle directive « met de l'ordre » et définit les obligations comptables en fonction de la taille de l'entreprise.
- Elle reste un compromis entre la vue « continentale traditionnelle » et la philosophie anglo-saxonne »
- L'impact de sa transposition en droit belge dépendra de l'approche suivie :
 - Minimaliste : limiter les adaptations à ce qui est strictement nécessaire
 - Maximaliste : profiter de l'occasion pour « moderniser » notre droit comptable (sous l'influence des IFRS ?)

50

Conclusions

- Si la première approche est suivie, l'impact se situera essentiellement au niveau de la définition des PME et des informations à reprendre dans l'annexe par cette catégorie d'entreprises
- Si la seconde approche est suivie, l'impact pourrait être considérable, la directive permettant à « peu près tout »
- Il convient donc d'être vigilant et de tenir compte des liens en Belgique entre droit comptable, le droit des sociétés et le droit fiscal
- Le débat autour des micro-entités doit être appréhendé sur la base d'une analyse coûts/bénéfices et en tenant compte des aspects des compétitivité.