

REGLEMENT

N° 2015-06 du 23 novembre 2015 modifiant le règlement ANC N°2014-03 relatif au plan comptable général

Note de présentation

Dans le cadre de la transposition de la directive comptable 2013/34/UE du 26 juin 2013 et de la publication au Journal officiel du 23 juillet 2015 de l'ordonnance n° 2015-900 et du décret n° 2015-903, l'ANC doit modifier le règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général.

Les modifications apportées au règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 portent sur :

- la définition du fonds commercial
- l'évaluation des actifs corporels, incorporels et du fonds commercial postérieurement à leur date d'entrée ;
- le mali technique de fusion ;
- les informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels ;
- les mesures de coordination.

1° Définition du fonds commercial

L'article R 123-186 du code de commerce précise que « les éléments acquis du fonds de commerce qui ne peuvent figurer à d'autres postes du bilan sont inscrits au poste « fonds commercial » ».

En conséquence, la définition du fonds commercial a été insérée dans la section II du chapitre I du titre II du livre I traitant des conditions d'inscription à l'actif à l'article 212-3. Cet article est complété d'un commentaire reprenant les éléments mentionnés dans l'avis du Collège du 7 mai 2015.

Fonds commercial :

Le fonds commercial, notion juridique spécifique en droit comptable français, constitue la partie « pivot » du fonds de commerce, notion consacrée par le droit commercial français. Il est composé principalement de la clientèle, de l'achalandage, de l'enseigne, du nom commercial et, plus largement, des parts de marché.

Le fonds commercial peut être :

- *associé ou non, à l'occasion de transactions juridiques portant sur le fonds de commerce, à des éléments qui peuvent y être rattachés (tels le matériel commercial, le matériel, les stocks, les brevets, les marques, les licences, le droit au bail) bien qu'ils aient une existence*

juridique distincte et soient généralement comptabilisés dans des postes spécifiques ;

- *cédé, loué ou nanti en tant que fonds de commerce, avec ou sans les autres éléments qui peuvent y être rattachés.*

2° Évaluation des actifs corporels, incorporels et du fonds commercial postérieurement à leur date d'entrée

L'article R 123-187 du code de commerce indique que l'ANC fixe par voie de règlement, les conditions de détermination de la durée d'utilisation, limitée ou non, des actifs incorporels.

Cette nouvelle rédaction de l'article R 123-187 introduisant la notion de durée d'utilisation limitée ou non pour les actifs incorporels conduit à revoir l'ensemble des dispositions de la section 4 « Évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée » du chapitre I « Actifs non financiers » du titre II « L'actif » du livre I « Principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse » du plan comptable général.

Ainsi, des modifications ont été apportées aux différents articles et cette section est désormais structurée de la façon suivante :

- les articles 214-1 et 214-2 définissent les critères permettant de déterminer si un actif à une durée d'utilisation limitée (article 214-1) ou non limitée (article 214-2) ;
- l'article 214-3 apporte des précisions quant aux frais d'établissement et au fonds commercial ;
- les articles 214-4 et 214-5 posent le principe de l'amortissement et de la dépréciation des actifs ;
- l'article 214-6 définit différentes notions : la valeur brute, valeur nette, valeur actuelle, valeur vénale et valeur d'usage d'un actif ;
- les articles 214-7 à 214-14 portent sur les méthodes d'amortissement et leur comptabilisation ;
- les articles 214-15 à 214-19 traitent de la dépréciation d'un actif et de sa comptabilisation ou reprise ;
- les articles 214-20 et 214-21 traitent des plus-values latentes sur les actifs corporels et incorporels et de la cession du fonds commercial ;
- les articles 214-22 à 214-27 portant sur la dépréciation des stocks, des immobilisations autres que les immobilisations incorporelles, corporelles et les stocks n'ont pas fait l'objet de modification.

La majorité des articles modifiés avaient pour origine le règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, règlement abrogé en 2014 car repris en intégralité dans le cadre de la refonte du Plan comptable général (règlement ANC n°2014-03).

L'avis CNC n° 2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs constituait un avis préparatoire au règlement CRC n°2002-10 et son contenu était repris en commentaires d'articles dans le recueil des normes comptables publié en 2014.

Les modifications proposées dans ce règlement conduisent à modifier les articles du PCG et en conséquence les commentaires afférents à ces articles.

L'avis CNC n° 2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs est donc désormais caduc.

2.1 Durée d'utilisation des actifs

- Durée d'utilisation limitée

L'article 214-1 définit les critères physiques, techniques, juridiques, ou économiques qui permettent de déterminer si un actif, corporel ou incorporel, a une durée d'utilisation limitée. Cette analyse doit être faite actif par actif.

Cet article fixe le principe d'amortissement pour ces actifs à durée d'utilisation limitée.

Les commentaires précisent les contours des notions physique, technique, juridique et économique permettant de déterminer la durée d'utilisation.

Durée d'utilisation limitée

L'usage est limité dans le temps dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable :

- *Physique : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;*
- *Technique : l'évolution technique entraîne une obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas de nouvelles normes de conformité rendant l'actif obsolète ;*
- *Juridique : l'utilisation est limitée dans le temps pour des raisons légales ou contractuelles, notamment en raison de l'expiration d'une protection ;*
- *Économique : l'utilisation est limitée dans le temps en raison du cycle de vie des produits générés par cet actif.*

Pour les actifs incorporels, des précisions sont apportées quant à la mise en œuvre des critères techniques, juridiques ou économiques:

Les actifs corporels, physiques par essence, ont généralement une durée d'utilisation limitée. Les terrains font, en général, exception à cette règle.

Les actifs incorporels peuvent avoir une durée d'utilisation limitée ou non. Les facteurs suivants sont notamment pris en compte pour déterminer leur durée d'utilisation :

(a) les cycles de vie des produits résultant de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation de la durée d'utilisation d'actifs similaires qui sont utilisés de façon similaire ;

(b) l'obsolescence technologique, commerciale ou autre ;

(c) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande portant sur les produits ou les services résultant de l'actif ;

(d) les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels ;

(e) le niveau des dépenses de maintenance à effectuer pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'actif ainsi que la capacité et l'intention de l'entité d'atteindre un tel niveau ; et

(f) le fait que la durée d'utilisation de l'actif dépend (ou non) de la durée d'utilisation d'autres actifs de l'entité.

Au regard de ces critères, à titre illustratif, certains actifs incorporels ont une durée de consommation des avantages économiques attendus limitée soit parce que la protection juridique dont ils bénéficient a un terme (brevets, licences...), soit parce que l'entité a décidé d'arrêter leur utilisation (marque, ...).

Les actifs ayant des caractéristiques similaires suivent un traitement comparable.

- Durée d'utilisation non limitée

L'article 214-2 définit la durée d'utilisation non limitée et fixe le principe de la dépréciation pour ces actifs.

L'analyse à conduire pour déterminer une durée d'utilisation non limitée est identique à celle précisée à l'article 214-1. En effet, les critères à prendre en compte pour déterminer cette durée d'utilisation non limitée sont d'ordre physique, technique, juridique et économique.

Durée d'utilisation non limitée

L'usage est non limité dans le temps dès lors que tous les critères suivants, sont applicables à l'origine,

- *Physique : l'actif ne subit pas une usure physique par l'usage qu'en fait l'entité ou par le passage du temps ;*
- *Technique : l'évolution technique ne rend pas l'actif obsolète ;*
- *Juridique : l'utilisation n'est pas limitée dans le temps pour des raisons légales ou contractuelles ;*
- *Économique : l'utilisation n'est pas limitée dans le temps en raison du cycle de vie des produits générés par cet actif.*

Les critères permettant de déterminer si la durée d'utilisation d'un actif incorporel est une durée limitée ou non sont énumérés dans les commentaires de l'article 214-1.

Il est précisé que l'impact d'un changement de durée d'utilisation (de durée non limitée à une durée limitée) est traité de façon prospective.

Changement de durée d'utilisation d'un actif

Par exemple, en cas de décision prise d'arrêter, à une échéance donnée, l'utilisation d'une marque ou tout autre incorporel dont la durée d'utilisation était antérieurement non limitée, cette marque ou cet incorporel deviennent amortissables et le plan d'amortissement commence à compter de cette décision jusqu'à la date d'échéance prévue.

Une précision est également apportée pour les entités du secteur associatif ou du secteur public

Notion d'avantages économiques attendus

La notion « d'avantages économiques attendus de l'actif » ne doit pas être interprétée de manière restrictive. Ainsi, par exemple, pour les entités du secteur associatif ou du secteur public autres que celles ayant une activité principalement industrielle et commerciale, elle peut correspondre à la notion de potentiel de services attendus

2.2 Durée d'utilisation du fonds commercial

L'article 214-3 précise le traitement du fonds commercial en indiquant qu'il est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée. Si une durée d'utilisation limitée peut être déterminée au regard des critères définis à l'article 214-1, le fonds commercial est amorti sur cette durée, des exemples sont apportées permettant ainsi de réfuter la présomption.

Cet article permet aux petites entreprises définies à l'article L123-16 du code de commerce d'amortir sur 10 ans tous les fonds commerciaux inscrits à leur bilan.

Présomption de durée d'utilisation

A titre d'exemples, la présomption de durée d'utilisation du fonds commercial non limitée est réfutée notamment lorsque :

- *ce dernier est adossé à un contrat ou à une autorisation légale ayant une durée d'utilisation limitée comme par exemple un contrat de concession ou une autorisation d'extraction d'une mine.*
- *lorsqu'une décision d'arrêter l'activité à laquelle le fonds commercial est rattaché est prise par l'entité.*

Dans ces deux cas, le fonds commercial est amorti sur sa durée d'utilisation.

2.3 Amortissement et dépréciation des actifs

Du fait de la restructuration de la section 4 certains articles ont été soit déplacés, soit scindés ou soit repris dans d'autres articles ainsi que les commentaires associés.

- L'article 214-3 et son commentaire ont été déplacés à l'article 214-4 sans modification.
- L'article 214-4 et son commentaire ont été repris dans l'article 214-13.
- L'article 214-5 n'a pas été modifié.
- L'article 214-6 définit les notions de valeur brute, valeur nette, valeur actuelle, valeur vénale et valeur d'usage d'un actif. Cet article a été modifié afin d'indiquer que les flux de trésorerie retenus pour déterminer la valeur d'usage doivent être actualisés.
- Les commentaires de cet article ont été complétés sur :
 - la meilleure indication de ce qu'est la valeur vénale d'un actif

Amortissement et dépréciation des actifs

- **Valeur vénale**

La meilleure indication de la valeur vénale d'un actif est le prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale ou résultant d'un marché actif, prix duquel sont déduits les coûts de sortie.

S'il n'existe ni accord de vente irrévocable, ni marché actif pour l'actif considéré, la valeur vénale est estimée à partir de la meilleure information disponible. Pour déterminer ce montant, l'entité tient compte de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité.

Les conditions de concurrence normale de marché concernent des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction, des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

- la meilleure indication de ce qu'est la valeur d'usage d'un actif.

Amortissement et dépréciation des actifs

Valeur d'usage

Les critères et la méthode de calcul des avantages économiques futurs retenus pour un actif sont appliqués de façon permanente à chaque évaluation de la valeur d'usage de cet actif.

Les projections de flux de trésorerie utilisées pour déterminer la valeur d'usage distinguent généralement :

- *une période couverte par des documents prévisionnels pluriannuels ;*
- *une période couverte par les flux extrapolés ;*
- *et, le cas échéant, une estimation d'une valeur de sortie.*

Les projections de flux de trésorerie qui couvrent la période de prévisions budgétaires:

- *sont fondées sur des hypothèses raisonnables et cohérentes entre elles, reprises dans les documents prévisionnels pluriannuels, les plus récents et élaborés par le niveau approprié de la direction ;*
- *représentent la meilleure estimation faite par la direction de l'ensemble des conditions d'utilisation de l'actif. Les hypothèses de croissance et de marge retenues sont documentées. Une analyse des écarts entre les budgets et les réalisations constitue un élément permettant de documenter la fiabilité des hypothèses retenues pour l'élaboration des prévisions de flux de trésorerie ;*
- *couvrent une période qui ne peut être supérieure à 5 ans sauf si l'entité peut démontrer sa capacité à établir des prévisions fiables au-delà de cette période ;*
- *sont déterminés sur la base de l'actif dans son état actuel.*

Au-delà de la période de prévisions budgétaires, les projections de flux de trésorerie sont estimées par l'extrapolation des données budgétaires en appliquant un taux de croissance stable ou décroissant en fonction des perspectives économiques ; ce taux de croissance n'excède pas le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, les secteurs d'activité ou le(s) pays dans le(s)quel(s) l'entreprise opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance différent peut être justifié.

Ces flux peuvent être extrapolés soit à l'infini sur la base d'un flux de trésorerie normatif, soit sur une période déterminée à l'issue de laquelle est envisagée et prise en compte une sortie de l'actif. Dans ce dernier cas, l'estimation de la valeur de sortie est nette des coûts de sortie.

Le taux d'actualisation est un taux reflétant la valeur temps de l'argent et les risques spécifiques à l'actif dans la perspective d'utilisation de l'actif par l'entité. Il ne reflète pas les risques et avantages déjà pris en compte dans les estimations de flux de trésorerie.

Valeur d'usage dans le secteur associatif ou public

Pour les entités du secteur associatif ou public, il convient de tenir compte de la notion de potentiel de services attendus pour déterminer la valeur d'usage des actifs.

- L'article 214-7 n'a pas été modifié.

L'article 214-8 n'a pas été modifié et son commentaire est repris.

Amortissement dérogatoires – Amortissement et dépréciation des actifs

Les amortissements déduits de la valeur brute traduisent le plan d'amortissement propre à l'entité. Les amortissements dérogatoires prescrits ou autorisés par des textes particuliers), fondés soit sur une durée d'amortissement fiscal plus courte que son utilisation (logiciels par exemple) ou sur un mode dégressif sans changement de durée (le mode linéaire ayant été retenu dans le plan d'amortissement déduit de la valeur brute), sont comptabilisés au passif dans les compte des « provisions réglementées » (cf. article 941-14)

Au-delà du plan d'amortissement, des amortissements dérogatoires pourront être comptabilisés pour des raisons fiscales.

- L'article 214-9 a été scindé en deux articles :
 - l'article 214-9 concernant la comptabilisation des immobilisations décomposables;
 - l'article 214-10 traite seulement des dépenses d'entretien.

Les commentaires associés ont été repris.

- L'article 214-10 a été déplacé à l'article 214-11 sans changement.
- L'ancien article 214-11 a été déplacé à l'article 214-12 sans changement.
- Les articles 214-4, 214-12, 214-14 et leurs commentaires ont été regroupés dans l'article 214-13. Les commentaires associés à ces anciens articles ont été repris et des commentaires supplémentaires ont été apportés.

Durées d'amortissement

Dans les comptes individuels, pour les actifs à durée d'utilisation limitée, les durées résultant des usages professionnels peuvent être retenues si elles ne sont pas contraires aux dispositions mentionnées à l'article 214-13.

L'amortissement en fonction du nombre d'unités d'œuvre ne pourra pas toujours être retenu, notamment en raison des règles fiscales.

La durée d'usage définie à l'article 214-13 est la durée fiscale définie à l'article 39-1-2 du code général des impôts. Des précisions sont apportées dans la doctrine administrative.

Comptes consolidés : Retraitement des plans d'amortissement retenus dans les comptes sociaux

En application des dispositions de l'article R. 233-8 du code de commerce et du paragraphe 303 des règlements n° 99-02, 99-07 et 2000-05 du CRC, lorsque l'entité établit des comptes consolidés, elle doit procéder aux retraitements relatifs à l'homogénéisation des méthodes et modalités d'évaluation retenues pour la consolidation et à l'élimination de l'incidence sur les comptes consolidés des écritures passées pour la seule application des législations fiscales.

Pour établir ses comptes consolidés, l'entité consolidante doit déterminer le plan d'amortissement de chacun de ses actifs hors de toute disposition propre aux réglementations et doctrines fiscales ou autres réglementations spécifiques non comptables.

Ces dispositions peuvent avoir des incidences sur la pratique de l'amortissement dans ses comptes individuels et conduire, dans certains cas, à un plan d'amortissement différent de celui retenu dans ses comptes consolidés. Ces différences peuvent porter sur l'utilisation et le mode d'amortissement.

Lorsqu'une entité consolidante acquiert une autre entité, la valeur d'entrée attribuée à un actif constitue sa nouvelle valeur brute (Règlement 99-02, § 21120) et entraîne la définition d'un plan d'amortissement propre aux comptes consolidés. Ce plan peut être différent de celui qui continue à s'appliquer dans les comptes individuels (voire consolidés) de l'entité acquise, pour les raisons suivantes :

- *la valeur d'entrée de l'actif dans les comptes consolidés est différente de la valeur nette comptable de l'actif dans les comptes de l'entreprise acquise ;*
- *la durée d'utilisation peut avoir à être alignée sur celles du groupe pour satisfaire à l'obligation d'homogénéité imposée par le code de commerce (art. L. 233-22 al. 2 et art. R. 233-8).*

- L'ancien article 214-15 a été déplacé à l'article 214-14 et un commentaire complémentaire a été apporté.

Durée d'utilisation

Au cours de l'utilisation d'un actif, l'estimation de l'utilisation faite à l'origine peut ne plus apparaître appropriée. Par exemple, l'utilisation peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent son état au-delà de son niveau de performance initiale. A contrario, des changements techniques ou des évolutions du marché peuvent conduire à réduire son utilisation. Dans de tels cas, l'utilisation, et en conséquence le taux d'amortissement, sont ajustés pour l'exercice en cours et les exercices suivants conformément aux dispositions de l'article 122-3 relatif aux changements d'estimation. Cf. art. 214-19

- L'ancien article 214-16 a été déplacé à l'article 214-15 et modifié.

L'ancien article 214-16 indiquait que « *l'entité doit apprécier à chaque clôture s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur* ». Les termes « quelconque » et « notablement » ont été supprimés. En effet, l'article R 123-179 du code de commerce indique « *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 termes « durable » ou « durablement » n'ont pas été repris à l'article 214-15 du PCG dans la mesure où les modalités de calcul de la valeur actuelle précisées en commentaires tiennent compte de cette notion.

Il est également précisé en commentaire:

- les critères de dépréciation des actifs ;

Critères de dépréciation des actifs

Pour le test de dépréciation, il est généralement procédé comme suit :

- *si la valeur vénale est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;*
- *si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable,*
 - *soit la valeur vénale est supérieure à la valeur d'usage et, dans ce cas, la valeur vénale est retenue comme base de calcul du montant de la dépréciation,*
 - *soit la valeur d'usage est supérieure à la valeur vénale et, dans ce cas, la valeur d'usage est retenue comme base de calcul du montant de la dépréciation si elle est inférieure à la valeur comptable*

- les groupes d'actifs au niveau desquels le test de dépréciation est effectué.

Détermination des actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels le test de dépréciation est effectué :

Les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation sont déterminés de façon cohérente et permanente à chaque évaluation de la valeur actuelle.

Les actifs ou groupes d'actifs au niveau desquels est réalisé le test de dépréciation sont déterminés en fonction du mode de gestion et de suivi des activités de l'entité (par ligne de produits, secteurs d'activité, implantation géographique...). Le fait de générer des avantages économiques autonomes est un indicateur permettant d'identifier le niveau (d'actif ou groupe d'actifs) auquel un actif doit être testé.

Les actifs d'un groupe d'actifs incluent, le cas échéant, tout ou partie des actifs de support qui peuvent leur être affectés de manière raisonnable et cohérente.

Le fonds commercial est généralement affecté à un groupe d'actifs ou un regroupement de groupes d'actifs pour pouvoir être testé. Pour cette affectation, il convient de retenir le niveau pertinent de l'entité auquel le fonds commercial est géré et ses performances suivies.

- L'ancien article 214-17 et son commentaire ont été déplacés à l'article 214-16 sans changement.
- L'ancien article 214-18 a été déplacé à l'article 214-17 sans changement. Il est précisé en commentaires :
 - la méthodologie de l'allocation de la dépréciation dans un groupe d'actifs.

Allocation de la dépréciation –

Lorsqu'une dépréciation est comptabilisée dans un groupe d'actifs, cette dépréciation est allouée, en premier, au fonds commercial puis aux autres actifs appartenant à ce groupe d'actifs.

- l'impact sur la base amortissable du transfert de la dépréciation en amortissement.

Reprise de dépréciation –

En revanche, les reprises de dépréciation liées à leur transfert en amortissements pour des raisons fiscales ne modifient pas la base amortissable.

- L'article 214-19 et son commentaire ont été déplacés en 214-18 sans changement.
- L'ancien article 214-20 a été déplacé à l'article 214-19 sans changement. Il est rappelé en commentaire le cas des malis techniques affecté à des fonds commerciaux.

Reprise de dépréciation

Les dépréciations sur le fonds commercial incluent également les dépréciations sur la partie du mali technique affectée au fonds commercial.

- L'ancien article 214-21 a été déplacé à l'article 214-20 sans changement.

2.4 Mesures de première application

L'article 4 du règlement indique que la première application de ce règlement est prospective.

3° Mali technique de fusion

3.1 Comptabilisation et évaluation du mali technique

La section V du chapitre IV du titre VII du livre I traitant du boni et mali de fusion dans les opérations de fusions et assimilées du règlement ANC n° 2014-03 est également modifiée.

- L'article 745-1 et son commentaire sont repris sans changement dans le présent règlement.
- L'article 745-2 est repris sans changement dans le présent règlement.
- L'article 745-3 a été scindé en deux articles 745-3 et 745-4 et des commentaires sont apportés concernant :
 - les ajustements de prix positifs ou négatifs ;

Ajustement de prix positifs ou négatifs

Les ajustements de prix correspondent à des compléments ou des diminutions de prix :

- *de la participation détenue antérieurement à la fusion,*
 - *résultant de l'application de clauses de garantie ou de révisions de prix*
 - *versés ou perçus postérieurement à la fusion.*
- l'annulation des actions propres reçues par voie de fusion

Annulation des actions propres reçues par voie de fusion

En cas d'absorption d'une mère par sa fille, la fusion a pour effet de transférer à la société absorbante (la fille) ses propres titres qu'elle doit annuler par capitaux propres. L'écart résultant de cette annulation ne peut être assimilé à un mali et comptabilisé en tant que tel à l'actif car cela reviendrait à reconnaître un incorporel généré en interne. Il convient d'appliquer dans cette situation les dispositions prévues par l'article 942-27 al 7 en cas de rachat des actions propres en vue de leur annulation.

- la valeur nette des titres

Valeur nette comptable des titres (Avis CU n° 2005-C du 4 mai 2005 afférent aux modalités d'application du règlement CRC n° 2004-01, question n° 13)

La valeur comptable retenue pour les titres dans le calcul du mali est-elle bien la valeur nette comptable (y compris dépréciation préalable) ?

La valeur comptable à laquelle fait référence l'article 745-3 s'entend de la valeur comptable nette

- L'article 745-4 définit les deux composantes du mali et des commentaires sont apportés concernant :
 - les modalités de calcul du mali

Modalités de calcul du mali technique de fusion

• Règles générales

Le mali technique de fusion correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue :

1) aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée, et évaluées de manière fiable. Ces éléments incluent, le cas échéant, un fonds commercial dès lors que ce dernier peut être évalué de manière fiable.

Le fonds commercial peut inclure par exemple des éléments découlant de la prise de contrôle de la société absorbée par la société absorbante si ces derniers sont justifiés par des avantages

attendus.

2) *Déduction faite des passifs non comptabilisés dans les comptes de l'entité absorbée en l'absence d'obligation comptable (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs etc.). Il est précisé que le calcul du mali technique peut être réalisé sur la base d'une valeur globale de l'entité absorbée.*

- la détermination du mali technique en cas d'actif net comptable négatif

• **Détermination du mali technique en cas d'actif net comptable négatif**

En cas d'actif net négatif apporté (TUP, fusion simplifiée), les modalités de détermination du mali technique conduisent mécaniquement à calculer un mali global supérieur à la valeur des titres inscrits à l'actif de l'entité absorbante.

Or, la définition générale du mali technique s'applique quel que soit l'actif net comptable de la société absorbée, sans qu'il y ait lieu de limiter le montant du mali technique au seul montant des titres comptabilisés par la société absorbante. Le calcul du mali technique n'est limité que par les montants des plus-values latentes nettes sur éléments d'actifs et de passifs comptabilisés ou non, dans la mesure où elles sont justifiées et documentées.

En conséquence, en cas d'actif net négatif apporté, le mali technique comptabilisé à l'actif du bilan de l'absorbante pourra être supérieur à la valeur des titres détenus antérieurement à l'opération.

Toutefois, il est rappelé que le calcul du mali technique lors de l'opération de fusion ou de transmission universelle de patrimoine (TUP), doit être déterminé à partir des mêmes hypothèses de plus-values latentes que celles qui ont présidé à la comptabilisation ou à la non comptabilisation de la dépréciation des titres et des provisions pour risques éventuelles.

- L'article 745-5 définit les modalités d'affectation du mali technique et un commentaire est apporté:

Modalités de calcul des plus-values latentes et affectation du mali technique

- *Le mali peut être affecté sur les seuls actifs pour lesquels une plus-value latente existe et peut être estimée de manière fiable. : la valeur réelle de l'actif telle que définie à l'article 744-1 du présent règlement est déterminée de manière fiable, soit grâce à un prix de marché, soit par une méthode de calcul basée sur les flux futurs de trésorerie ou toute autre méthode jugée appropriée par le management ;*

- *Les plus-values latentes retenues pour l'affectation du mali sont considérées, le cas échéant, nettes d'impôt si la cession des actifs est envisagée à brève échéance.*

Les modalités de calcul des plus-values latentes et d'affectation du mali peuvent être présentées à l'aide du tableau ci-après.

Ce tableau fait apparaître distinctement le mali affecté respectivement aux immobilisations incorporelles, corporelles, financières et aux actifs circulants. Ces montants de mali sont comptabilisés au bilan dans les sous comptes tels que définis à l'article 745-6 du présent règlement.

- L'article 745-6 fixe le principe de comptabilisation du mali dans un compte spécifique par catégorie d'actif et un commentaire est apporté :

Comptabilisation du mali technique

Le mali technique est comptabilisé en fonction des différentes natures d'actifs sous-jacents afin de faciliter son suivi dans le temps compte tenu des nouvelles règles d'amortissement prévues à l'article 745-7.

- *En conséquence, le mali technique est comptabilisé dans les catégories suivantes :*
- *Mali de fusion sur actifs incorporels,*
- *Mali de fusion sur actifs corporels,*
- *Mali de fusion sur actifs financiers*
- *Mali de fusion sur actif circulant.*

Cette présentation par catégorie d'actifs résulte de l'affectation effectuée conformément à l'article 745-5.

Les entreprises peuvent créer autant de sous comptes que nécessaire pour suivre le mali affecté aux différents actifs.

- L'article 745-7 fixe le principe d'amortissement du mali le cas échéant et un commentaire est apporté :

Amortissement du mali technique

Le mali technique suit les règles d'amortissement de l'actif sous-jacent sur lequel porte la plus-value. Ainsi, la quote-part de mali affectée à un terrain ou à des titres n'est pas amorti mais fait l'objet, le cas échéant, d'une dépréciation conformément à l'article 745-8 du présent règlement. La quote-part de mali résiduelle affectée à un fonds commercial suit les règles d'amortissement du fonds commercial.

La quote-part de mali affectée à des actifs amortissables comme des brevets ou des outillages est amortissable sur la durée d'utilisation résiduelle des actifs.

Il en résulte que le mali peut être pour partie amortissable et pour partie non amortissable selon les actifs sous-jacents auxquels il est affecté.

- L'article 745-8 fixe le principe de dépréciation du mali.
- L'article 745-9 fixe le principe de comptabilisation des amortissements et de dépréciation du mali dans des comptes spécifiques par catégorie d'actif.
- L'article 745-10 fixe le traitement du mali en cas de cession ou de fusion et un commentaire est apporté :

Traitement du mali en cas de sortie de l'actif sous-jacent

En cas de cession, d'apport ou toute autre opération relative à l'actif sous-jacent auquel le mali est affecté, ce dernier suit le même traitement que l'actif sous-jacent.

Ainsi,

- *en cas de sortie d'un actif auquel une quote-part de mali a été affectée, le mali doit être réduit à due concurrence et constitue un élément de la plus ou moins-value de cession de l'actif conformément à l'article 946-67 ;*
- *en cas d'apport de l'actif sous-jacent, la quote-part de mali affectée est elle-même apportée ;*
- *lorsqu'il correspond à des actions propres qui seront annulées, il doit être annulé par capitaux propres conformément à l'article 942-27 alinéa.*

3.2 Mesures de première application

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, il est prévu des dispositions de première application pour l'affectation comptable du mali technique. Les entreprises peuvent pour l'affectation du mali retenir, soit l'affectation extra-comptable existante, soit procéder à un nouvel examen des plus-values existantes. Une information dans l'annexe des comptes est nécessaire.

L'article 12 du règlement indique que la première application de ce règlement est prospective.

Des exemples d'applications d'affectation du mali technique aux différentes composantes et de leur suivi dans le temps ont été proposés.

4° Les informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels

La directive a créé différentes catégories d'entreprises : les micro entreprises, les petites entreprises, les moyennes entreprises, les grandes entreprises et les entités d'intérêt public. Concernant les informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels, la directive est conçue de façon proportionnelle : elle fixe un niveau d'informations pour les « petites entreprises », niveau auquel l'Etat membre est soumis et prévoit des informations additionnelles pour les autres catégories.

Par ailleurs, concernant les petites entreprises, les Etats membres sont autorisés à rajouter des informations supplémentaires dans deux cas :

- si une option est prévue dans la directive ;
- si et seulement si ces informations sont nécessaires pour les besoins fiscaux.

Les catégories des « micro » et des « petites » entreprises ont été introduites dans le droit français aux articles L 123-16-1 et L 123-16 du code de commerce.

Il est donc proposé de « restructurer » l'annexe des comptes annuels en conséquence et modifier le chapitre III « Contenu de l'annexe des comptes annuels » du titre VIII « Documents de synthèse » du livre III « Modèles de comptes annuels » du plan comptable général en tenant compte d'une part de ces catégories d'entreprises découlant de la directive et d'autre part des autres catégories existant dans le droit français.

Ainsi, il est proposé de lister les différents éléments à mentionner dans l'annexe des comptes en fonction de la catégorie d'entreprise; l'annexe est conçue de la façon suivante :

- pour les personnes morales :
 - à la section 1 pour les personnes morales relevant de l'article L 123-25 du code de commerce, à savoir les personnes morales relevant du régime simplifié d'imposition ;
 - à la section 2 pour les personnes morales relevant de l'article L 123-16 du code de commerce à savoir les petites entreprises bénéficiant du régime simplifié de présentation des comptes ;
 - à la section 3 pour les autres personnes morales.
- pour les personnes physiques
 - à la section 4 pour les personnes physiques relevant de l'article L 123-16 du code de commerce à savoir les personnes physiques bénéficiant du régime simplifié de présentation des comptes ;
 - à la section 5 pour les autres personnes physiques ;

En outre, sont précisées à la section 6, les informations à mentionner dans l'annexe des comptes pour certains secteurs d'activités particuliers.

Enfin, les éléments qui figuraient dans le code de commerce et qui ont été transférés ont été repris dans le règlement comptable à l'identique.

Ces dispositions s'appliquent à compter de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016.

5° Les mesures de coordination

Les modifications d'une part des numéros d'articles et d'autre part de leur contenu conduisent à modifier en conséquence les renvois et le contenu d'autres articles.

Annexe des comptes annuels par catégorie d'entreprise

Catégories d'entreprises	Personnes morales	Personnes physiques
Micro entreprise Article L 123-16-1	article 810-9	
Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa de l'article L. 123-12, les micro-entreprises, à l'exception de celles dont l'activité consiste à gérer des titres de participations et de valeurs mobilières, ne sont pas tenues d'établir d'annexe.	Si RSI Fiscal: choix informations pied de bilan/ annexe abrégée	Si RSI Fiscal: pas d'annexe
Sont des micro-entreprises au sens du présent article les commerçants, personnes physiques ou personnes morales , pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, dont le niveau et les modalités de calcul sont fixés par décret, ne sont pas dépassés : le total du bilan 350 000 , le montant net du chiffre d'affaires 700 000 ou le nombre moyen de salariés 10 employés au cours de l'exercice.	Si non RSI fiscal : choix entre informations pied de bilan et annexe des "petites"	Si pas RSI fiscal: choix entre informations pied de bilan et annexe des "petites"
RSI FISCAL Article L 123-25		
Par dérogation aux dispositions des premier et troisième alinéas de l'article L. 123-12, les personnes physiques placées sur option ou de plein droit sous le régime réel simplifié d'imposition peuvent n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice et ne pas établir d'annexe.		Pas d'annexe
Les personnes morales ayant la qualité de commerçant et placées sur option ou de plein droit sous le régime simplifié d'imposition peuvent présenter une annexe abrégée établie selon un modèle fixé par un règlement de l'Autorité des normes comptables.	Modèle d'annexe abrégée section 1 chapitre III article 831-1 et 831-2	
SEUIL CA 783 000 HT vente de marchandises 236 000 HT prestations de service		
Petites Article L 123-16		
Les petites entreprises peuvent, dans des conditions fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables, adopter une présentation simplifiée de leurs comptes annuels. Sont des petites entreprises au sens du présent article les commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, dont le niveau et les modalités de calcul sont fixés par décret, ne sont pas dépassés : le total du bilan 4 000 000 , le montant net du chiffre d'affaires 8 000 000 ou le nombre moyen 50 de salariés employés au cours de l'exercice.	annexe des "petites" section 2 chapitre III articles 832-3 à 832-20	annexe des "petites" avec exemptions de certaines informations section 4 chapitre III articles 834-1 à 834-15
AUTRES Article L 123-12		
Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement Elle doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.	annexe dite "normale" section 3 chapitre III articles 833-1 à 836-20	annexe dite "normale" avec exemptions de certaines informations section 5 chapitre III articles 835-1 à 835-19

©Autorité des normes comptables, Novembre 2015

