

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

**Contexte :**

• **Catégorisation des entreprises et des groupes : critères de taille et de répétition**

Le droit comptable luxembourgeois (DCL) se fonde depuis 1984<sup>1</sup> et la transposition de la 4<sup>ème</sup> directive 78/660/CEE<sup>2</sup> sur une approche catégorielle<sup>3</sup> où la nature et l'étendue des obligations comptables sont proportionnelles à la taille des entreprises. Cette approche a été maintenue par la directive 2013/34/UE<sup>4</sup>.

Les entreprises sont catégorisées en « *petite entreprise* » (art. 35 LRCS), « *moyenne entreprise* » (art. 47 LRCS) et « *grande entreprise* » sur base de trois critères de taille, à savoir le « *total de bilan* », le « *chiffre d'affaires* » et le « *personnel employé* ». De même, la catégorisation en « *petit groupe* » ou en « *grand groupe* » (art. 1711-4 LSC) s'opère également suivant ces trois critères de taille (considérés sur base consolidée ou agrégée) afin de déterminer l'existence de l'obligation légale d'établir et de publier des comptes consolidés.

Pour chacun de ces trois critères, des seuils chiffrés spécifiques à chaque catégorie sont fixés (cf. : **Fig. A** ci-dessous). Le dépassement ou le non-dépassement d'au minimum deux des trois critères permet de ranger l'entreprise ou le groupe dans la catégorie supérieure ou dans la catégorie inférieure.

Critères de taille	Comptes annuels			Comptes consolidés	
	Petite entreprise Art. 35 LRCS	Moyenne entreprise Art. 47 LRCS	Grande entreprise Art. 47 LRCS	Petit groupe Art. 1711-4 LSC	Grand groupe Art. 1711-4 LSC
- Total du bilan:	< € 4,4 millions	< € 20 millions	>= € 20 millions	< € 20 millions	>= € 20 millions
- Chiffre d'affaires net :	< € 8,8 millions	< € 40 millions	>= € 40 millions	< € 40 millions	>= € 40 millions
- Nombre des membres du personnel employé à plein temps et en moyenne au cours de l'exercice:	< 50	< 250	>= 250	< 250	>= 250

**Fig. A**

En outre, afin d'« éviter que des franchissements passagers des seuils retenus (...) n'influent sur l'établissement des comptes annuels », il a été prévu qu'« en cas de franchissement des seuils (...) dans un sens ou dans l'autre, **cela n'a d'effet que si le franchissement se produit pendant deux exercices consécutifs** »<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Loi du 4 mai 1984 portant modification de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (section XIII - Des comptes sociaux). *Mém. A* – N°40 du 10 mai 1984.

<sup>2</sup> Quatrième directive du Conseil 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 (78/660/CEE).

<sup>3</sup> A l'exception des entreprises dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé de l'Union européenne au sens de l'article 1<sup>er</sup> point 31 de la loi du 30 mai 2018 relative aux marchés d'instruments financiers qui ne sont pas concernées par le présent Q&A.

<sup>4</sup> Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

<sup>5</sup> Document parlementaire 2657-0, Projet de loi portant adaptation de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales à la directive 78/660 du Conseil des Communautés Européennes du 25 juillet 1978, Commentaires de l'article 216, p. 32.

**Q&A  
CNC  
19/019**

## **QUESTIONS / RÉPONSES :**

### **CATÉGORISATION DES ENTREPRISES : INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

L'article 36 paragraphe 1<sup>er</sup> LRCS dispose ainsi que :

*« Lorsqu'une entreprise, à la date de clôture du bilan, vient soit de dépasser, soit de ne plus dépasser les limites de deux des trois critères indiqués à l'article 35, cette circonstance ne produit des effets pour l'application de la dérogation prévue audit article que si elle se reproduit pendant deux exercices consécutifs ».*

#### **• Incidences du dépassement ou du non-dépassement des critères catégoriels**

Le dépassement ou le non-dépassement d'au moins deux des trois critères pendant deux exercices consécutifs a une incidence directe sur nombre d'obligations comptables, parmi lesquelles figurent :

- la faculté d'établir le bilan suivant un schéma abrégé (art. 35 LRCS) ;
- la faculté d'établir le compte de profits et pertes suivant un schéma abrégé (art. 47 LRCS) ;
- l'option de confidentialité du compte de profits et pertes (art. 79 (2) LRCS) ;
- la faculté d'établir une annexe au contenu abrégé (art. 66 LRCS) ;
- l'obligation d'établir un rapport de gestion (art. 68 LRCS) ;
- l'obligation de contrôle légal des comptes annuels par un réviseur d'entreprises agréé (art. 69 LRCS) ;
- l'obligation d'établir, de faire contrôler et de publier des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion (art. 1711-4 LSC).

La détermination de la catégorie à laquelle l'entreprise ou le groupe appartient, revêt en conséquence une importance significative.

#### **• Problématique : l'interprétation du critère de répétition et de sa prise d'effet**

Depuis son introduction au Luxembourg il y a 35 ans, le système de catégorisation fondé sur trois critères de taille (total de bilan, chiffre d'affaires, personnel employé) et sur un critère de répétition de deux ans a soulevé plusieurs problématiques à caractère interprétatif.

Parmi les problématiques les plus prégnantes figurent l'interprétation à donner au critère de répétition visé à l'article 36 LRCS et plus spécifiquement la question de la date d'effet du dépassement ou du non-dépassement d'au moins deux des trois critères de taille. Les consultations menées tendent en effet à indiquer que plusieurs pratiques coexistent aujourd'hui au Luxembourg.

Considérant qu'une clarification doctrinale apparaît utile aux parties intéressées à l'information comptable en fournissant une sécurité juridique aux préparateurs de comptes tout en permettant la mise en œuvre d'un contrôle d'application par les utilisateurs publics, la CNC s'est saisie de cette problématique interprétative en proposant une réponse doctrinale par voie de Q&A.

L'interprétation retenue au sein du présent Q&A a pour ambition de favoriser à l'avenir une application cohérente et harmonisée des dispositions de l'article 36 LRCS par les entreprises et par les groupes. Cette interprétation ne remet cependant pas en cause les analyses retenues par le passé et dont les consultations menées ont révélé qu'elles n'étaient pas uniformes.

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

**Question(s) :**

Quelle interprétation donner au critère de répétition visé à l'article 36 LRCS et à la question de la date d'effet du dépassement ou du non-dépassement d'au moins deux des trois critères de taille dans les cas suivants ?

- **Cas n°1** : entreprise A préexistante venant de dépasser au moins deux des trois critères pendant deux exercices consécutifs ;
- **Cas n°2** : entreprise B préexistante cessant de dépasser au moins deux des trois critères pendant deux exercices consécutifs ;
- **Cas n°3** : groupe C préexistant venant de dépasser, ou cessant de dépasser, au moins deux des trois critères ;
- **Cas n°4** : entreprise D nouvellement constituée dépassant dès la clôture de son premier exercice au moins deux des trois critères ;
- **Cas n°5** : nouveau groupe E dépassant dès la clôture de son premier exercice au moins deux des trois critères.

**Réponse(s) :**

**1. Cas n°1 : entreprise A préexistante venant de dépasser au moins deux des trois critères pendant deux exercices consécutifs**

Afin d'illustrer ce premier cas, prenons la situation de l'entreprise A catégorisée en « petite entreprise » et qui lors de l'exercice N-1 ne dépassait pas deux des trois critères de l'article 35 LRCS.

Imaginons que l'entreprise A vienne à dépasser deux des trois critères de l'article 35 LRCS durant les exercices N et N+1, soit pendant deux exercices consécutifs.

Un tel dépassement des critères de taille induirait-il un changement de catégorie et, dans l'affirmative, quand cette recatégorisation produirait-elle ses effets ?

En premier lieu, il apparaît clairement que le dépassement des critères de taille ne produirait aucun effet aux termes de l'exercice N dans la mesure où l'entreprise A vient alors à dépasser pour la première fois deux des trois critères de taille de l'article 35 LRCS et que, par conséquent, elle ne remplit pas alors le critère de répétition de l'article 36 LRCS. L'entreprise A demeurerait dès lors une « petite entreprise » à l'issue de l'exercice N.

En revanche, à l'issue de l'exercice N+1, l'entreprise A viendrait alors à dépasser pour le deuxième exercice consécutif deux des trois critères de l'article 35 LRCS induisant alors un changement de catégorie. Si le principe de recatégorisation paraît acquis à l'issue de l'exercice N+1, se pose néanmoins la question de la prise d'effet du changement de catégorie. En d'autres termes, le dépassement des critères de taille pendant deux exercices produit-il ses effets lors de l'exercice au cours duquel le deuxième dépassement est constaté (N+1) ou produit-il ses effets lors de l'exercice suivant celui au cours duquel le deuxième dépassement a été constaté (N+2) (cf. : **Fig. 1.1.** ci-dessous).

<b>Q&amp;A CNC 19/019</b>	<b><u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u></b>  <b>CATÉGORISATION DES ENTREPRISES : INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS</b>
-----------------------------------	--

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 35 LRCS ? <i>(petite entreprise vs. moyenne entreprise)</i>	Non	Oui	Oui	n/c (*)	
<b>Catégorisation de l'entreprise:</b>	Petite	Petite			<b>N+1 ou N+2 ?</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art. 35 LRCS à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation de l'entreprise à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 1.1.**

Les consultations menées tendent à indiquer que certains praticiens considèrent que le changement de catégorie prend effet lors de l'exercice au cours duquel le deuxième dépassement est constaté (N+1) tandis que d'autres considèrent que c'est lors de l'exercice suivant que la recatégorisation prend effet (N+2).

A cet égard, il est relevé que ni la directive comptable 2013/34/UE ni le droit comptable luxembourgeois ne tranchent la question de la date de prise d'effet du double dépassement des critères. Il est d'ailleurs constaté que les solutions retenues par les Etats membres voisins du Luxembourg varient sur ce point.

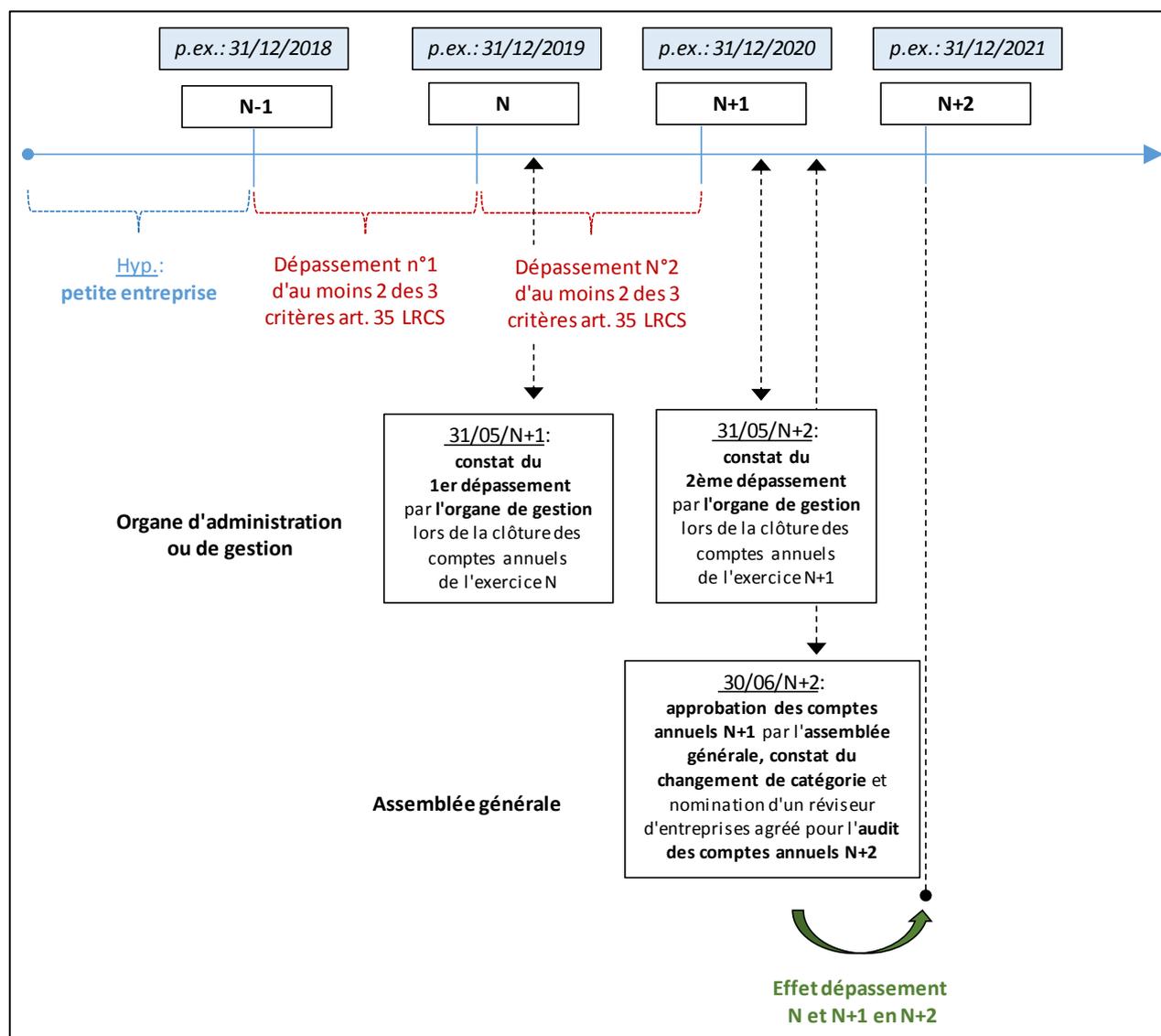
Dès lors et dans le silence des textes, la CNC propose la solution doctrinale suivante.

Dans le cas de l'entreprise A, dont on posera l'hypothèse qu'elle est organisée sous la forme d'une société anonyme (SA), il est attendu que le constat effectif du dépassement des critères de taille en N et N+1 ne soit formellement dressé par l'organe d'administration ou de gestion que lors de l'arrêté des comptes annuels et de la soumission de ces derniers à l'approbation de l'assemblée générale des actionnaires.

Il en résulte que le deuxième dépassement des critères de taille durant l'exercice N+1 ne sera formellement constaté que lors de la réunion de l'organe d'administration ou de gestion arrêtant les comptes annuels de l'exercice N+1 tenue en amont de l'assemblée générale approuvant lesdits comptes et dont la loi prévoit qu'elle doit se tenir au plus tard le 30 juin N+2. Constatant que l'entreprise A vient de dépasser pour le deuxième exercice consécutif les critères de taille de l'article 35 LRCS, les organes de la société devront alors prendre les mesures qui s'imposent en relation avec le changement de catégorie de l'entreprise A, jusque lors « petite entreprise » et désormais « moyenne entreprise ». Parmi les mesures à prendre figurent la nomination d'un réviseur d'entreprises agréé, nomination qui relève, sauf exception, de la compétence de l'assemblée générale des actionnaires ainsi que l'établissement d'un rapport de gestion et de comptes annuels suivant un modèle développé. Or, d'un point de vue pratique, ces mesures ne sauraient avoir un effet sur l'exercice N+1 alors arrêté et en cours d'adoption par l'assemblée générale. En conséquence, ces mesures ne pourront généralement s'appliquer que pour l'avenir à savoir aux comptes annuels de l'exercice N+2 (cf. : **Fig.1.2.** ci-dessous).

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :**  
**INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION**  
**VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**



**Fig. 1.2.**

Considérant ce qui précède, la CNC est d'avis qu'en l'état actuel du droit, il ne peut pas être imposé aux entreprises de conclure que la date de constat du dépassement (N+1) constitue également la date de prise d'effet du changement de catégorie. Par conséquent, la CNC considère qu'il est admis que la prise d'effet du dépassement (N+2) ait lieu lors de l'exercice suivant le constat du dépassement (N+1).

<b>Q&amp;A CNC 19/019</b>	<b><u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u></b>  <b>CATÉGORISATION DES ENTREPRISES : INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS</b>
-----------------------------------	--

Il en résulte que lors de l'exercice au cours duquel le deuxième dépassement des critères de taille (N+1) est constaté, l'entreprise A demeurera une « petite entreprise ». Ce n'est que lors de l'exercice suivant (N+2) que le constat du dépassement produira ses effets et que l'entreprise A deviendra alors une « moyenne entreprise » (cf. : **Fig. 1.3.** ci-dessous).

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 35 LRCS ? <i>(petite entreprise vs. moyenne entreprise)</i>	Non	Oui	Oui	n/c (*)	
<b>Catégorisation de l'entreprise:</b>	Petite	Petite	Petite	Moyenne	<b>N+2</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art. 35 LRCS à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation de l'entreprise à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 1.3.**

**2. Cas n°2 : entreprise B préexistante cessant de dépasser au moins deux des trois critères pendant deux exercices consécutifs**

Le deuxième cas décrit une situation inverse par rapport à celle exposée au sein du premier cas.

Il est admis que l'entreprise B est une entreprise catégorisée en « moyenne entreprise » et qui lors de l'exercice N-1 dépassait deux des trois critères de l'article 35 LRCS.

Supposons que l'entreprise B cesse de dépasser deux des trois critères de l'article 35 LRCS durant les exercices N et N+1, soit pendant deux exercices consécutifs. Ce non-dépassement des critères de taille induirait-il un changement de catégorie et, dans l'affirmative, quand cette recatégorisation produirait-elle ses effets (cf. : **Fig. 2.1.** ci-après) ?

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du non-dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 35 LRCS ? <i>(petite entreprise vs. moyenne entreprise)</i>	Oui	Non	Non	n/c (*)	
<b>Catégorisation de l'entreprise:</b>	Moyenne				<b>N+1 ou N+2 ?</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art. 35 LRCS à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation de l'entreprise à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 2.1.**

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

La rédaction de l'article 36 LRCS pose le principe d'un parallélisme entre les conditions et les effets du dépassement et du non-dépassement des critères de taille, le critère de répétition de deux ans s'appliquant dans les deux cas. Dès lors, la CNC est d'avis qu'il y a lieu d'opérer un raisonnement symétrique en considérant que la prise d'effet du « non-dépassement » n'intervient que durant l'exercice suivant celui aux termes duquel le constat de « non-dépassement » a été opéré.

Ainsi, s'il apparaît clairement qu'aux termes de l'exercice N, aucun changement de catégorie n'interviendra en l'absence de critère de répétition (premier « non-dépassement »), la question se pose pour l'exercice N+1. Au terme de l'exercice N+1, le deuxième « non-dépassement » consécutif est en effet constaté. Cependant, par symétrie avec l'approche retenue en cas de dépassement, le « non-dépassement » constaté aux termes de l'exercice N+1 ne produira ses effets que durant l'exercice N+2.

L'entreprise B demeurera donc une « moyenne entreprise » durant l'exercice N+1, ses comptes annuels demeurant établi en application du régime comptable applicable aux moyennes entreprises et faisant l'objet d'un contrôle légal des comptes par un réviseur d'entreprises agréé. Le changement de catégorie de l'entreprise B interviendra durant l'exercice N+2 où l'entreprise sera alors rangée dans la catégorie des « petites entreprises » bénéficiant alors des mesures de simplification spécifiques à cette catégorie d'entreprises en ce inclus la dispense d'établissement d'un rapport de gestion et la dispense de contrôle légal par un réviseur d'entreprises agréé (cf. : **Fig. 2.2.** ci-dessous).

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du non-dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 35 LRCS ? ( <i>petite entreprise vs. moyenne entreprise</i> )	Oui	Non	Non	n/c (*)	
<b>Catégorisation de l'entreprise:</b>	Moyenne	Moyenne	Moyenne	Petite	<b>N+2</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art. 35 LRCS à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation de l'entreprise à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 2.2.**

**3. Cas n°3 : groupe C préexistant venant de dépasser, ou cessant de dépasser, au moins deux des trois critères**

Le troisième cas décrit des situations identiques à celles exposées au sein du cas n°1 et du cas n°2 à la différence que celui-ci porte sur un groupe dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés et non sur une entreprise dans le cadre de l'établissement de comptes annuels.

Posons ainsi l'hypothèse d'un groupe C préexistant qui est catégorisé en « petit groupe » aux termes de l'exercice N-1 au cours duquel il ne dépassait pas deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC.

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :**  
**INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION**  
**VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

Imaginons que le groupe C vienne à dépasser deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC durant les exercices N et N+1, soit pendant deux exercices consécutifs.

Un tel dépassement des critères de taille induirait-il un changement de catégorie et, dans l'affirmative, quand cette recatégorisation produirait-elle ses effets (cf. : **Fig. 3.1.** ci-dessous) ?

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
Dépassement d'au moins deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC ? ( <i>petit groupe vs. grand groupe</i> )	Non	Oui	Oui	n/c (*)	
<b>Catégorisation du groupe:</b>	Petit				<b>N+1 ou N+2 ?</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art.1711-4 LSC à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation du groupe à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 3.1.**

La CNC constate que le droit comptable applicable aux comptes consolidés ne prévoit pas un mécanisme distinct de celui applicable aux comptes annuels. L'article 1711-4 LSC renvoie ainsi dans son paragraphe 4<sup>6</sup> à l'article 36 LRCS posant le principe du critère de répétition de deux ans.

Considérant ce qui précède, la CNC est d'avis qu'il y a lieu d'opérer un raisonnement symétrique par rapport à celui développé dans le cadre du droit comptable applicable aux comptes annuels.

En application de ce principe de symétrie, il y a lieu de considérer que le dépassement des critères à l'issue de l'exercice N n'induit aucun changement de catégorie en l'absence de critère de répétition (premier dépassement). De même, il doit être conclu que le constat du deuxième dépassement opéré au terme de l'exercice N+1 ne produit ses effets que durant l'exercice N+2.

Il en résulte que lors de l'exercice au cours duquel le deuxième dépassement des critères de taille (N+1) est constaté, le groupe C demeurera un « petit groupe » et que ce n'est que lors de l'exercice suivant le constat du deuxième dépassement (N+2) que le groupe C sera alors soumis au régime comptable applicable aux « grands groupes » (cf. : **Fig. 3.2.** ci-dessous).

<sup>6</sup> Art. 1711-4 (4) LSC :

« L'article 36 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises est applicable ».

<b>Q&amp;A CNC 19/019</b>	<b><u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u></b>  <b>CATÉGORISATION DES ENTREPRISES : INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS</b>
-----------------------------------	--

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
Dépassement d'au moins deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC ? ( <i>petit groupe vs. grand groupe</i> )	Non	Oui	Oui	n/c (*)	
Catégorisation du groupe:	Petit	Petit	Petit	Grand	<b>N+2</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art.1711-4 LSC à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation du groupe à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 3.2.**

A noter que la symétrie « comptes annuels vs. comptes consolidés » trouve également à s'appliquer dans le cadre du « dépassement vs. non-dépassement ».

Ainsi, en supposant que le groupe C préexistant soit catégorisé en « grand groupe » aux termes de l'exercice N-1 au cours duquel il dépassait deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC mais qu'il cesse de dépasser deux de ces trois critères durant les exercices N et N+1, soit pendant deux exercices consécutifs, quelles seraient les incidences de ce non-dépassement des critères de taille et, le cas échéant, quand la recatégorisation s'opèrerait-elle (cf. : **Fig. 3.3.** ci-dessous) ?

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du non-dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
Dépassement d'au moins deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC ? ( <i>petit groupe vs. grand groupe</i> )	Oui	Non	Non	n/c (*)	
Catégorisation du groupe:	Grand				<b>N+1 ou N+2 ?</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art.1711-4 LSC à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation du groupe à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 3.3.**

En application du principe de parallélisme posé au sein de l'article 36 LRCS, il y a lieu d'opérer un raisonnement symétrique en considérant que la prise d'effet du « non-dépassement » n'intervient que durant l'exercice suivant celui aux termes duquel le constat du « non-dépassement » pendant deux exercices consécutifs a été dressé.

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

Ainsi, aucun changement de catégorie n'interviendra aux termes de l'exercice N en l'absence de critère de répétition (premier « non-dépassement »). Aux termes de l'exercice N+1, le constat du deuxième « non-dépassement » consécutif sera ensuite dressé mais par symétrie avec l'approche retenue en cas de dépassement, le « non-dépassement » constaté ne produira ses effets que lors de l'exercice suivant, à savoir durant l'exercice N+2.

Par conséquent, il résulte de ce qui précède que le groupe C demeurera un « grand groupe » durant l'exercice N+1 et que sa recatégorisation en « petit groupe » ne s'opérera que durant l'exercice N+2 (cf. : **Fig. 3.4.** ci-dessous).

Exercice	N-1	N	N+1	N+2	Effet du non-dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC ? ( <i>petit groupe vs. grand groupe</i> )	Oui	Non	Non	n/c (*)	
<b>Catégorisation du groupe:</b>	Grand	Grand	Grand	Petit	<b>N+2</b>

(\*) Le dépassement ou non-dépassement d'au moins deux des trois critères de l'art.1711-4 LSC à la clôture de l'exercice N+2 est sans effet sur la catégorisation du groupe à la fin dudit exercice du fait du critère de répétition de deux exercices consécutifs de l'art. 36 LRCS.

**Fig. 3.4.**

**4. Cas n°4 : entreprise D nouvellement constituée dépassant dès la clôture de son premier exercice au moins deux des trois critères**

Le quatrième cas décrit la situation d'une entreprise nouvellement constituée.

En pareil cas, se pose la question de l'applicabilité de l'article 36 LRCS considérant qu'aucune répétition du dépassement ou du non-dépassement des critères de taille ne peut être constatée en l'absence d'exercice précédent.

Dans une telle situation, doit-il être conclu que l'entreprise nouvellement constituée est automatiquement une « grande entreprise », les régimes comptables « petite entreprise » et « moyenne entreprise » constituant des régimes dérogatoires en l'état actuel du droit comptable luxembourgeois fondé sur l'ancienne 4<sup>ème</sup> directive ? Ou au contraire, doit-il être considéré que l'entreprise nouvellement constituée est automatiquement une petite entreprise dans la mesure où, d'un point de vue factuel, elle n'a pas dépassé les critères de taille pendant deux exercices consécutifs (premier exercice suivant la constitution) ?

La CNC considère qu'en présence d'une entreprise nouvellement constituée, le critère de répétition visé à l'article 36 LRCS ne trouve pas à s'appliquer, la société ne disposant pas d'un historique d'au moins deux exercices. En pareil cas, la CNC est ainsi d'avis qu'il incombe aux organes de l'entreprise lors de la création de celle-ci d'effectuer des prévisions de bonne foi afin de déterminer si l'entreprise dépassera ou non au moins deux des trois critères de taille à l'issue de son premier exercice.

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

Dans le cas où, sur base d'une estimation de bonne foi, une entreprise D nouvellement constituée ne prévoirait pas de dépasser lors de son premier exercice deux des trois critères de taille de l'article 35 LRCS, la CNC est d'avis que celle-ci devrait alors être rangée lors l'exercice N (premier exercice) dans la catégorie des petites entreprises (cf. : **Fig. 4.1.**).

Exercice	N-1	N	Effet du non-dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 35 LRCS ? <i>(petite entreprise vs. moyenne / grande entreprise)</i>	n/a (*)	<b>Non</b>	
<b>Catégorisation de l'entreprise:</b>	n/a	Petite	<b>N</b>

(\*) L'entreprise est nouvellement créée durant l'exercice N et n'existait donc pas en N-1.

**Fig. 4.1.**

Cependant, dans la situation inverse où, sur base d'une estimation de bonne foi, une entreprise D nouvellement constituée prévoit de dépasser deux des trois critères de taille de l'article 35 LRCS dès son premier exercice, la CNC est d'avis que celle-ci devrait alors être rangée dès l'exercice N (premier exercice) dans la catégorie des moyennes voire des grandes entreprises (cf. : **Fig. 4.2.**). En pareil cas, il conviendrait ainsi de nommer lors de l'assemblée générale constitutive ou en amont de la première clôture comptable, le réviseur d'entreprises agréé en charge du contrôle légal des comptes annuels et de s'organiser afin d'établir des comptes annuels correspondant au régime catégoriel anticipé (p.ex. : moyenne entreprise).

Exercice	N-1	N	Effet du dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 35 LRCS ? <i>(petite entreprise vs. moyenne / grande entreprise)</i>	n/a (*)	<b>Oui</b>	
<b>Catégorisation de l'entreprise:</b>	n/a	Moyenne ou Grande	<b>N</b>

(\*) L'entreprise est nouvellement créée durant l'exercice N et n'existait donc pas en N-1.

**Fig. 4.2.**

A noter que le principe de l'estimation de bonne foi constitue essentiellement un expédient pratique permettant à l'entreprise et à ses organes d'anticiper les conséquences d'un dépassement ou d'un non-dépassement d'au moins deux des trois critères à l'issue de son premier exercice. Dans ce contexte, il importe que cette estimation de bonne foi soit périodiquement revue et rapprochée des chiffres réalisés, notamment en cas d'écart significatif constaté entre les prévisions et le niveau réel d'activité.

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

Enfin, il doit être relevé que lorsque le premier exercice<sup>7</sup> de la société a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, il y a alors lieu d'annualiser le chiffre d'affaires en multipliant celui-ci par une fraction dont le numérateur est 12 et le dénominateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré.

**5. Cas n°5 : nouveau groupe E dépassant dès la clôture de son premier exercice au moins deux des trois critères**

Le cinquième cas décrit une situation identique à celle exposée au sein du cas n°4 à la différence que celui-ci porte sur un nouveau groupe dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés et non sur une nouvelle entreprise dans le cadre de l'établissement de comptes annuels.

Posons ainsi l'hypothèse d'un groupe E qui vient de se former par exemple à la suite de la constitution d'une société mère ayant acquis au cours de son premier exercice une ou plusieurs entreprises filiales préexistantes sur lesquelles elle exerce un contrôle au sens de l'article 1711-1 LSC.

Imaginons à présent deux situations, la première où le groupe E ne dépasse pas deux des trois critères de taille visés à l'article 1711-4 LSC au terme de son premier exercice N et la seconde où le groupe E dépasse deux des trois critères de taille dès son premier exercice (N).

En pareils cas, quel régime catégoriel devrait s'appliquer au groupe E à l'issue de son premier exercice ?

Par analogie au raisonnement développé au point 4. concernant une entreprise nouvellement créée, la CNC est d'avis qu'en présence d'un nouveau groupe, le critère de répétition visé à l'article 36 LRCS ne trouve pas à s'appliquer, le groupe ne disposant pas d'un historique d'au moins deux exercices. En pareil cas, la CNC considère qu'il incombe aux organes de la société mère lors de la constitution de celle-ci d'effectuer des prévisions de bonne foi afin de déterminer si le nouveau groupe dépassera ou non au moins deux des trois critères de taille à l'issue de son premier exercice.

Dans le cas où, sur base d'une estimation de bonne foi, le nouveau groupe E ne dépasserait pas lors de son premier exercice deux des trois critères de taille de l'article 1711-4 LSC, la CNC est d'avis que celui-ci devrait alors être rangé lors l'exercice N (premier exercice) dans la catégorie des petits groupes (cf. : **Fig. 5.1.**).

Exercice	N-1	N	Effet du non-dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC ? ( <i>petit groupe vs. grand groupe</i> )	n/a (*)	<b>Non</b>	
<b>Catégorisation du groupe:</b>	n/a	Petit	<b>N</b>

(\*) Le groupe est nouvellement créé durant l'exercice N et n'existait donc pas en N-1.

**Fig. 5.1.**

<sup>7</sup> N.B. : la même approche (annualisation du chiffre d'affaires) s'appliquerait également en cours de vie de la société, par exemple dans l'hypothèse d'un changement de date de clôture ayant pour effet un exercice plus court (durée inférieure à 12 mois).

**Q&A  
CNC  
19/019**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**CATÉGORISATION DES ENTREPRISES :  
INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION  
VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS**

Cependant, dans la situation inverse où, sur base d'une estimation de bonne foi, le nouveau groupe E viendrait à dépasser deux des trois critères de taille de l'article 1711-4 LSC dès son premier exercice, ce qui dénotera généralement une préexistence des entreprises filiales en amont de l'exercice N, la CNC est alors d'avis que le groupe E devrait être rangé dès l'exercice N (premier exercice) dans la catégorie des grands groupes, soumis – sauf autre motif d'exemption – à établissement, contrôle et publication de comptes consolidés dès l'exercice N (cf. : **Fig. 5.2.**). En pareil, les organes de la société mère devraient s'organiser en amont de la première clôture comptable afin de permettre l'établissement de comptes consolidés et leur contrôle par un réviseur d'entreprises agréé ainsi que leur publication dans les délais prévus par la loi.

Exercice	N-1	N	Effet du dépassement d'au moins deux des trois seuils ?
<b>Dépassement</b> d'au moins deux des trois critères de l'article 1711-4 LSC ? ( <i>petit groupe vs. grand groupe</i> )	n/a (*)	<b>Oui</b>	
<b>Catégorisation du groupe:</b>	n/a	Grand	<b>N</b>

(\*) Le groupe est nouvellement créé durant l'exercice N et n'existait donc pas en N-1.

**Fig. 5.2.**

A noter que par symétrie avec l'analyse proposée au point 4, le principe de l'estimation de bonne foi constitue essentiellement un expédient pratique permettant à l'entreprise mère et à ses organes d'anticiper les conséquences d'un dépassement ou d'un non-dépassement d'au moins deux des trois critères à l'issue du premier exercice du groupe nouvellement créé. Dans ce contexte, il importe que cette estimation de bonne foi soit périodiquement revue et rapprochée des chiffres réalisés, notamment en cas d'écart significatif constaté entre les prévisions et le niveau réel d'activité.

Enfin et de façon analogue au raisonnement développé au point 4, il doit être relevé que lorsque le premier exercice<sup>8</sup> du groupe a une durée inférieure ou supérieure à douze mois, il y a alors lieu d'annualiser le chiffre d'affaires consolidé en multipliant celui-ci par une fraction dont le numérateur est 12 et le dénominateur le nombre de mois compris dans l'exercice considéré.

\*

<sup>8</sup> N.B. : la même approche (annualisation du chiffre d'affaires consolidé) s'appliquerait également en cours de vie du groupe, par exemple dans l'hypothèse d'un changement de date de clôture ayant pour effet un exercice plus court (durée inférieure à 12 mois).

<b>Q&amp;A CNC 19/019</b>	<b><u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u></b>  <b>CATÉGORISATION DES ENTREPRISES : INTERPRÉTATION DU CRITÈRE DE RÉPÉTITION VISÉ À L'ARTICLE 36 LRCS</b>
-----------------------------------	--

**Avertissement**

Les « questions / réponses » publiées par la Commission des normes comptables (CNC) :

- sont de nature générale et ne visent pas la situation particulière d'une personne physique ou morale ;
- visent à contribuer au développement d'une doctrine comptable en application de l'article 73, point b) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ;
- ne représentent que l'avis du GIE CNC sur un certain nombre de questions à caractère doctrinal et interprétatif.

Les organes d'administration ou de gestion des entreprises demeurent responsables conformément au droit commun de toute décision prise sur base du présent document.