

**Q&A  
CNC  
24/033**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**  
**INCIDENCES DU CHANGEMENT DE PÉRIMÈTRE DE  
CONSOLIDATION D'UN GROUPE SUR  
L'APPRÉCIATION DES CRITÈRES DE TAILLE**

**Contexte :**

En application de l'article 1711-4 LSC<sup>1</sup>, il est admis qu'afin de déterminer si un groupe est un petit groupe exempté de l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion, ou bien un grand groupe soumis à l'obligation d'établir des comptes consolidés et un rapport consolidé de gestion, les seuils chiffrés relatifs aux trois critères de taille (total du bilan, chiffre d'affaires net et nombre moyen de salariés) s'apprécient non pas sur une base individuelle (société mère) mais sur une base consolidée (société mère et ensemble des entreprises filiales directes et indirectes qui devraient être consolidées<sup>2</sup>).

Par ailleurs, afin qu'une variation ponctuelle des seuils chiffrés relatifs aux critères de taille n'entraîne pas une recatégorisation immédiate du groupe, l'article 36 LRCS – applicable suivant l'article 1711-4, paragraphe 4 LSC – prévoit que le dépassement ou le non-dépassement des seuils chiffrés d'au moins deux des trois critères de taille ne produit ses effets que s'il se reproduit pendant deux exercices consécutifs. On parle alors de critère de répétition afin de désigner le principe posé à l'article 36 LRCS. À noter que la CNC a publié le Q&A CNC 19/019<sup>3</sup> afin d'interpréter les modalités d'application pratique du critère de répétition et qu'en application dudit Q&A doctrinal, la catégorisation d'un groupe durant l'exercice N est déterminée par les critères de taille relatifs aux exercices N-1 et N-2. En d'autres termes, les conséquences d'un dépassement ou d'un non-dépassement s'appliquent à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, au moins deux des trois critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés.

Si la législation et la doctrine comptables viennent clarifier les modalités de calcul pour un groupe des limites chiffrées des trois critères de taille ainsi que les modalités d'application pratique du critère de répétition, elles sont globalement silencieuses sur la question des incidences du changement de périmètre de consolidation du groupe<sup>4</sup> sur l'application des critères de taille.

Or, se pose la question de savoir si une variation du périmètre de consolidation du groupe durant l'exercice N – à la suite de l'acquisition ou de la cession d'une entreprise filiale – a une incidence sur les modalités de calcul relatifs aux critères de taille.

\*

**Question(s) :**

En cas de variation du périmètre de consolidation d'un groupe durant l'exercice N, convient-il de modifier rétrospectivement les critères de taille relatifs aux exercices N-1 et N-2 afin d'intégrer l'entreprise filiale acquise durant l'exercice N comme si celle-ci était déjà détenue à la clôture des exercices N-1 et N-2 ou d'exclure l'entreprise filiale cédée durant l'exercice N comme si celle-ci avait déjà été cédée à la clôture des exercices N-1 et N-2 nécessitant ainsi un nouvel exercice de consolidation fictif ?

En d'autres termes, l'appréciation des critères de taille en relation avec la catégorisation d'un groupe doit-elle se faire ou non à périmètre constant ?

\*

<sup>1</sup> Voir également le Q&A CNC 22/028 intitulé « Mise en œuvre de l'exemption de consolidation petits groupes (article 1711-4 LSC) : modalités pratiques » et notamment le point 4 intitulé « Quels sont les impacts liés au changement de périmètre de consolidation ? »

<sup>2</sup> Autrement dit, les entreprises filiales contrôlées exclusivement par la société mère et faisant l'objet d'une intégration globale au sein des comptes consolidés du groupe

<sup>3</sup> Q&A CNC 19/019 intitulé « Catégorisation des entreprises : interprétation du critère de répétition visé à l'article 36 LRCS »

<sup>4</sup> Cf. : note de bas de page 1

**Q&A  
CNC  
24/033**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**INCIDENCES DU CHANGEMENT DE PÉRIMÈTRE DE  
CONSOLIDATION D'UN GROUPE SUR  
L'APPRÉCIATION DES CRITÈRES DE TAILLE**

**Réponse(s) :**

En premier lieu, la CNC constate que la directive comptable 2013/34/UE<sup>5</sup> est silencieuse sur la question des effets de la modification de la structure d'un groupe sur les modalités de calcul des critères de taille. Ainsi, les paragraphes 5, 6 et 7 de l'article 3 intitulé « Catégories d'entreprises et de groupes » se bornent à disposer que les critères s'apprécient « *sur une base consolidée* » et le paragraphe 10 pose, quant à lui, le principe du critère de répétition en disposant que le dépassement ou le non-dépassement des limites chiffrées d'au moins deux des trois critères de taille ne produit ses effets que s'il « *se produit pendant deux exercices consécutifs* ». En conséquence, rien n'est dit, au sein du texte européen, sur l'incidence éventuelle d'un changement de périmètre de consolidation d'un groupe sur l'appréciation des critères de taille.

Dans le silence de la directive comptable 2013/34/UE, il revient – le cas échéant – aux États membres de clarifier au niveau national les modalités pratiques de calcul des critères de taille dans la situation où le périmètre de consolidation d'un groupe a connu des modifications (p.ex. : acquisition(s) ou cession(s) d'entreprises filiales) durant l'exercice N.

À cet égard, la CNC observe que le titre XVII LSC intitulé « Des comptes consolidés » est également silencieux sur l'incidence d'un changement de périmètre de consolidation d'un groupe sur l'appréciation des critères de taille et considère, par conséquent, qu'une clarification doctrinale de cette thématique peut être utile à la communauté comptable luxembourgeoise.

• **Cession d'une entreprise filiale durant l'exercice N : absence de modification rétrospective du périmètre de consolidation du groupe**

En cas de cession d'une entreprise filiale durant l'exercice N (diminution du périmètre de consolidation du groupe), la CNC est d'avis qu'il n'y a pas lieu de modifier rétrospectivement le périmètre de consolidation du groupe. Les seuils chiffrés relatifs aux critères de taille à la clôture des exercices N-1 et N-2 demeurent donc fondés sur le périmètre de consolidation du groupe à ces dates. En d'autres termes, l'entreprise filiale cédée durant l'exercice N reste incluse dans le périmètre de consolidation des exercices N-1 et N-2 tel que cela ressort des comptes consolidés des exercices N-1 et N-2. Aucun exercice de consolidation fictif n'est donc à opérer.

• **Acquisition d'une entreprise filiale durant l'exercice N : absence de modification rétrospective du périmètre de consolidation du groupe**

En cas d'acquisition d'une entreprise filiale durant l'exercice N (augmentation du périmètre de consolidation du groupe), la CNC est d'avis qu'il n'y a pas lieu de modifier rétrospectivement le périmètre de consolidation du groupe. Les seuils chiffrés relatifs aux critères de taille à la clôture des exercices N-1 et N-2 demeurent donc fondés sur le périmètre de consolidation du groupe à ces dates. En d'autres termes, l'entreprise filiale acquise durant l'exercice N reste exclue du périmètre de consolidation des exercices N-1 et N-2 tel que cela ressort des comptes consolidés des exercices N-1 et N-2. Aucun exercice de consolidation fictif n'est donc à opérer.

• **Conclusion : objectif de simplification administrative et impératif de sécurité juridique**

En cas de modification du périmètre de consolidation d'un groupe durant l'exercice N, la CNC est d'avis qu'une absence de modification rétrospective du périmètre de consolidation pour les exercices N-1 et N-2 doit être privilégiée par les entreprises mères à la tête d'un groupe. Aucun exercice de consolidation fictif ne doit donc être opéré.

<sup>5</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

**Q&A  
CNC  
24/033**

**QUESTIONS / RÉPONSES :**

**INCIDENCES DU CHANGEMENT DE PÉRIMÈTRE DE  
CONSOLIDATION D'UN GROUPE SUR  
L'APPRÉCIATION DES CRITÈRES DE TAILLE**

En effet, la CNC considère que la modification rétrospective du périmètre de consolidation au titre des exercices N-1 et N-2 – qui nécessiterait d'opérer un nouvel exercice de consolidation fictif – irait à l'encontre de l'objectif de réduction de la charge administrative voulu par le législateur européen lors de l'adoption de la directive 2013/34/UE.

Par ailleurs, la CNC observe qu'au regard de l'impératif de sécurité juridique, il apparaît préférable que le calcul des seuils chiffrés relatifs aux critères de taille d'un groupe soit opéré sur des comptes consolidés arrêtés par l'organe de gestion ou d'administration, contrôlés par le réviseur d'entreprises agréé et approuvés par l'assemblée générale des associés ou actionnaires<sup>6</sup> plutôt que sur des comptes *pro forma* établis aux seules fins de détermination des critères de taille sans contrôle par le réviseur d'entreprises agréé ni approbation par l'assemblée générale.

\*

**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 ;
- ne préjugent pas des impacts fiscaux qui peuvent découler des traitements comptables mentionnés.

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

<sup>6</sup> Voir également le Q&A CNC 19/017 intitulé « Délai de dépôt au RCS de comptes consolidés établis à des fins légales »