

COMPTES CONSOLIDÉS – EXEMPTION – PETIT GROUPE – CLÔTURE DECALEE – FIN DE MANDAT

Obligation d'établir et de publier des comptes consolidés lors de la clôture 31/10/24 (dépassement des seuils 24/48/250 lors des clôtures 31/10/22 et 31/10/23) – Absence d'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés lors de la clôture 31/10/25 (absence de dépassement des seuils 30/60/250 lors des clôtures 31/10/23 et 31/10/24)
– Obligation de renouveler le mandat du co-CAC arrivant à échéance lors de l'assemblée réunie en 2025 approuvant les comptes 31/10/24 (non) – Obligation de désigner un CAC au sein des filiales détenues directement ou indirectement par la société tête de petit groupe (oui, si dépassement des seuils 2/4/25)

Une société, tête de groupe, astreinte à établir et publier des comptes consolidés lors de la clôture 31/10/24 n'a pas l'obligation de renouveler le mandat de l'un de ses commissaires aux comptes arrivant à échéance lors de l'assemblée générale approuvant les comptes 31/10/24 dans le cas où cette société n'est plus astreinte à établir et publier des comptes consolidés lors de la clôture 31/10/25.

Les sociétés contrôlées directement ou indirectement par la société qualifiée de « tête de petit groupe » devront désigner un commissaire aux comptes si elles dépassent les seuils 2/4/25 et le premier exercice contrôlé sera celui clos le 31/10/25.

Un groupe clôture ses comptes au 31 octobre et dépasse les seuils de consolidation (« 24/48/250¹ ») depuis plusieurs années. Ainsi, la société tête de groupe établit et publie des comptes consolidés. Pour la clôture au 31 octobre 2024, les seuils d'exemption à retenir pour les deux exercices de référence (31 octobre 2022 et 31 octobre 2023) sont « 24/48/250¹ ». Dès lors le groupe est encore astreint à l'établissement et la publication de comptes consolidés. Pour la clôture au 31 octobre 2025, les seuils d'exemption à retenir pour les deux exercices de référence 31 octobre 2023 et 31 octobre 2024 sont « 30/60/250² ». Ces seuils n'étant pas dépassés, le groupe sera donc exempté d'établir et de publier des comptes consolidés.

(EJ 2025-36)

Questions :

- 1) Lors de l'assemblée générale annuelle d'approbation des comptes au 31 octobre 2024, le mandat de l'un des co-commissaires aux comptes arrivant à échéance, la société consolidante devra-t-elle procéder au renouvellement ou à la nomination d'un second commissaire aux comptes si cette dernière est dispensée d'établir et de publier des comptes consolidés à compter du 31 octobre 2025 ?

¹ EJ 2024-14, bull CNCC n°216 – déc 2024 : « Jusqu'au 31 décembre 2024, il convient de continuer de se référer aux seuils d'exemption édictés à l'article R. 233-16 du code de commerce (24/48/250). En effet, cet article n'a pas fait l'objet de modification par le décret relatif au relèvement des seuils et ne sera abrogé qu'à compter du 1er janvier 2025 »

Art. R. 233-16 C. com. : « Pour l'application du 2^e de l'article L. 233-17, les seuils que ne doit pas dépasser, dans les conditions fixées à cet article, l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle sont fixées ainsi qu'il suit : 1^o Total du bilan : 24 000 000 euros ; 2^o Montant net du chiffre d'affaires : 48 000 000 euros ; 3^o Nombre moyen de salariés : 250. Ces chiffres sont calculés globalement pour l'ensemble des entreprises concernées selon la méthode définie aux cinquième, sixième et septième alinéas de l'article D. 123-200 ».

² EJ 2024-30, bull CNCC n°217- mars 2025 : « Les nouvelles dispositions de l'article L. 233-17 du code de commerce qui sont entrées en vigueur à compter du 1er janvier 2025 renvoient pour l'appréciation de l'exemption d'établissement et de publication des comptes consolidés à la notion de « grand groupe » au sens de l'article L. 230-2 et aux seuils fixés à l'article D. 230-2 du code de commerce (30/60/250) (...) compte tenu de la nouvelle rédaction de l'article L. 233-17 entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2025, un groupe est considéré comme étant un « grand groupe » (...) si deux des trois seuils (30/60/250) ont été dépassés à la clôture des deux exercices de référence (...) ».

Art. D. 230-2, al 2 C. com. : « En ce qui concerne les groupes moyens et grands, le total du bilan est fixé à 30 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 60 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 250 ».

- 2) Compte tenu de l'absence d'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés à compter du 31 octobre 2025, à quel moment les sociétés contrôlées significatives devront-elles désigner un commissaire aux comptes ?

*

La Commission étudiera d'une part l'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés (I.) et d'autre part l'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes au sein des « sociétés contrôlées significatives » (II.).

I- L'obligation d'établissement et de publication des comptes consolidés

La Commission des études juridiques rappelle que l'article L. 821-41 du code de commerce prévoit que :« *Les personnes et entités astreintes à publier des comptes consolidés désignent au moins deux commissaires aux comptes pour procéder à la mission de certification des comptes* ».

La Commission observe que l'article L. 233-17 du code de commerce dispose depuis le 1^{er} janvier 2025 :

« Par dérogation aux dispositions de l'article L. 233-16, les sociétés mentionnées audit article sont exemptées, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe :

1° Lorsqu'elles sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise qui les inclut dans ses comptes consolidés et publiés et qu'elles n'émettent pas des valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ou des titres de créances négociables. En ce cas, toutefois, l'exemption est subordonnée à la condition qu'un ou plusieurs actionnaires ou associés de l'entreprise contrôlée représentant au moins le dixième de son capital social ne s'y opposent pas ;

2° Ou lorsque l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle ne constitue pas un grand groupe, au sens de l'article L. 230-22 et qu'aucune de ces société ou entreprises n'appartient à l'une des catégories définies à l'article L. 123-16-2 ».

Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2025, les nouvelles dispositions de l'article L. 233-17 précité renvoient pour l'appréciation de l'exemption de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés à la notion de « grand groupe » au sens de l'article L. 230-2 du code de commerce qui dispose :

« (...) Est un grand groupe l'ensemble formé par une société et les entreprises qu'elle contrôle, au sens du II ou du III de l'article L. 233-16, qui, à la date de clôture de l'exercice, dépasse les seuils d'au moins deux des trois critères suivants : total du bilan, montant net du chiffre d'affaires et nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice. Pour l'application du présent article, les seuils et modalités de calcul des différents critères sont fixés par décret ».

Les seuils sont fixés à l'article D. 230-2 du code de commerce. Cet article a été créé par le décret n° 2023-1394 du 30 décembre 2023. Il est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Puis, il a été modifié par le décret n° 2024-152 du 28 février 2024. Il prévoit :

« Pour l'application de l'article L. 230-2 :

1° En ce qui concerne les petits groupes, le total du bilan est fixé à 9 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 18 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50 ;

2° En ce qui concerne les groupes moyens et grands, le total du bilan est fixé à 30 000 000 d'euros, le montant net du chiffre d'affaires à 60 000 000 d'euros et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 250.

Le total du bilan est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif.

Le montant net du chiffre d'affaires est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

Le nombre moyen de salariés est apprécié selon les modalités prévues au I de l'article L. 130-1 du code de la sécurité sociale. Par dérogation à ces modalités, il est apprécié sur le dernier exercice comptable lorsque celui-ci ne correspond pas à l'année civile précédente.

Sauf disposition contraire, ces seuils sont réputés franchis à la date de clôture de deux exercices consécutifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés ».

Le dernier alinéa de l'article D. 230-2 du code de commerce précise que pour l'application du L. 230-2 du code de commerce « *sauf disposition contraire, ces seuils sont réputés franchis à la date de clôture de deux exercices consécutifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés ».* »

Ainsi, la Commission relève-t-elle que le groupe n'est pas considéré comme un « grand groupe » au titre de l'exercice clos le 31 octobre 2025 dès lors que deux des trois seuils (30/60/250), appréciés sur la base des comptes annuels arrêtés, n'ont pas été dépassés à la clôture des deux exercices consécutifs clos le 31 octobre 2023 et le 31 octobre 2024.

Elle constate qu'à la date de l'assemblée générale d'approbation des comptes clos le 31 octobre 2024 (qui se tiendrait postérieurement au 1^{er} janvier 2025), la tête de groupe ne sera plus astreinte à publier des comptes consolidés et n'aura donc pas l'obligation de désigner au moins deux commissaires aux comptes pour procéder à la mission de certification des comptes (article L. 821-41 du code de commerce précité).

La Commission attire néanmoins l'attention sur le fait qu'il est impératif d'apprécier, au cours de l'exercice qui se clôturera le 31 octobre 2025, le maintien des conditions permettant de considérer que le groupe ne devient pas un « grand groupe » l'obligeant à l'établissement et à la publication de comptes consolidés.

II- L'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes au sein des « sociétés contrôlées significatives »

La Commission rappelle que l'article L. 821-43 du code de commerce dispose :

« Pour la certification de leurs comptes, les personnes et entités, autres que celles mentionnées aux articles L. 821-41 et L. 821-42, qui contrôlent une ou plusieurs sociétés au sens de l'article L. 233-3 désignent au moins un commissaire aux comptes lorsque l'ensemble qu'elles forment avec les sociétés qu'elles contrôlent dépasse les seuils fixés par décret pour deux des trois critères suivants : le total cumulé de leur bilan, le montant cumulé de leur chiffre d'affaires hors taxes ou le nombre moyen cumulé de leurs salariés au cours d'un exercice.

Le premier alinéa du présent article ne s'applique pas lorsque la personne ou l'entité qui contrôle une ou plusieurs sociétés est elle-même contrôlée par une personne ou une entité qui a désigné un commissaire aux comptes.

Pour la certification de leurs comptes, les sociétés contrôlées directement ou indirectement par les personnes et entités mentionnées au premier alinéa du présent article désignent au moins un commissaire aux comptes si elles dépassent les seuils fixés par décret pour deux des trois critères suivants : le total du bilan, le montant du chiffre d'affaires hors taxes et le nombre moyen de salariés

employés au cours de l'exercice³. Un même commissaire aux comptes peut être désigné en application du même premier alinéa et du présent alinéa ».

Les seuils mentionnés au troisième alinéa sont fixés à l'article D. 821-172 du code de commerce lequel précise que :

« Pour l'application du troisième alinéa de l'article L. 821-43 relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes, le total du bilan est fixé à 2 500 000 €, le montant du chiffre d'affaires hors taxes à 5 000 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à vingt-cinq (...) ».

Les nouveaux seuils de nomination précités s'appliquent aux comptes et rapports afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024. La Commission précise que dans les cas d'une clôture décalée une assemblée réunie en 2025 peut statuer sur les comptes d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2024. Dans ce cas, les anciens seuils (2/4/25) s'appliqueront⁴.

Ainsi, la Commission relève-t-elle que dès la date de l'assemblée générale d'approbation des comptes de l'exercice clos le 31 octobre 2024, la société tête de groupe ne sera plus astreinte à établir et publier des comptes consolidés. En conséquence, les sociétés contrôlées significatives dépassant les seuils 2/4/25 devront désigner un commissaire aux comptes et le premier exercice contrôlé sera celui clos le 31 octobre 2025.

³ Art. D. 821-172 al. 1 C. com. : « Pour l'application du troisième alinéa de l'article L. 821-43 relatif à la désignation d'un commissaire aux comptes, le total du bilan est fixé à 2 500 000 €, le montant du chiffre d'affaires hors taxes à 5 000 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à vingt-cinq. »

⁴ EJ 2024-40, bull CNCC n° 217, mars 2025.