

# NOTE DE PRÉSENTATION

## RÈGLEMENT

N° 2012-2 DU 7 MARS 2012

### relatif à l'application de l'article L. 233-24 du code de commerce

---

L'article L. 233-24 du code de commerce issu de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 <sup>(1)</sup> offre la possibilité aux sociétés commerciales dont les actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé d'utiliser les normes comptables internationales pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés.

Dans l'hypothèse où ces mêmes sociétés décideraient de revenir sur cette option, l'ANC a été saisie pour préciser les modalités de retour aux normes françaises.

#### **1 – Règlementation applicable aux comptes consolidés des sociétés dont les titres ne sont pas admis sur un marché réglementé**

- article 5 du règlement européen n° 1606/2002 :  
« Options concernant les comptes annuels et les sociétés qui ne font pas appel public à l'épargne  
Les États membres peuvent autoriser ou obliger :  
a) les sociétés visées à l'article 4 à établir leurs comptes annuels ;  
b) les sociétés autres que celles visées à l'article 4 à établir leurs comptes consolidés et/ou leurs comptes annuels, conformément aux normes comptables internationales adoptées selon la procédure prévue à l'article 6, paragraphe 2. »

---

<sup>(1)</sup> Ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 portant adaptation de dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable

---

- article L.233-24 du code de commerce modifié par l'article 1<sup>er</sup> de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 :  
*« Lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par règlement de la Commission européenne, les sociétés commerciales qui établissent et publient des comptes consolidés au sens de l'article L. 233-16 sont dispensées de se conformer aux règles comptables prévues par les articles L. 233-18 à L. 233-23 pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés. »*

La France a donc choisi la possibilité offerte par le Règlement européen d'autoriser les sociétés dont les titres ne sont pas admis sur un marché réglementé d'établir et de publier leurs comptes consolidés selon les normes internationales adoptées par règlement de la commission européenne. Il en résulte que la société peut

- soit maintenir l'application des normes françaises ;
- soit opter pour les normes comptables internationales.

Les sociétés qui ont exercé l'option offerte par l'article L. 233-24 d'utiliser les normes internationales pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés peuvent, sans avoir de justification à apporter, décider de revenir à l'application des normes françaises précisées par le règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

## **2 – Modalités comptables**

Dans la mesure où un tel cas de figure a déjà été examiné par l'ANC lorsqu'elle a défini les modalités de première application du règlement CRC n° 99-02 pour les sociétés dont les titres sont transférés sur Alternext - règlement ANC n° 2010-01 du 3 juin 2010 relatif aux modalités de première application du règlement du CRC n° 99-02 par les sociétés dont les instruments financiers sont transférés d'un marché réglementé (Euronext) vers un système multilatéral de négociation (Alternext) – la meilleure solution consiste à s'y référer.

La recommandation ANC n° 2010-01 du 3 juin 2010 relative à l'application du règlement n° 2010-01 du 3 juin 2010 pourra s'appliquer à l'exception du premier point.

Les modalités de présentation des documents de synthèse ainsi que les informations à fournir dans l'annexe sont présentées ci-après. Ces dispositions sont identiques à celles prévues pour la mise en œuvre du règlement de l'ANC n° 2010-01.

### ***2.1 – Présentation des documents de synthèse consolidés de l'exercice de transition***

Les sociétés qui souhaitent établir leurs comptes consolidés selon les normes françaises après avoir utilisé les normes internationales devront se conformer aux dispositions prévues à l'article 2 du règlement n° 2010-01. Les changements seront ainsi effectués de façon rétrospective en utilisant les règles et méthodes comptables en vigueur à la date de clôture de l'exercice du changement. L'impact de ces changements est comptabilisé en capitaux propres dans le bilan d'ouverture de l'exercice précédant celui du changement de référentiel comptable.

L'article L123-15 du code de commerce : « (...) *chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.*(...) » fixe le principe de la comparabilité des comptes.

Lors du retour aux normes françaises, la comparabilité des documents de synthèse est assurée par :

- la présentation d'un bilan et d'un compte de résultat de l'exercice N-1 retraités  
Le bilan et le compte de résultat de l'exercice précédant celui d'adoption du règlement du CRC n° 99-02 doivent être retraités selon les mêmes méthodes comptables que celles utilisées pour l'arrêté des comptes annuels consolidés du premier exercice d'application du règlement du CRC n° 99-02.
- la présentation du bilan et du compte de résultat publiés de l'exercice N-1  
Selon l'article L123-15 du code de commerce, le bilan et le compte de résultat doivent être présentés avec les chiffres correspondants de l'exercice précédent. Lorsque l'ancien et le nouveau formats de présentation sont suffisamment comparables, les sociétés peuvent présenter leur bilan et leur compte de résultat consolidés de la façon suivante :

Éléments du bilan et du compte de résultat	Exercice N	Exercice N-1 retraité	Exercice N-1 publié

Si une telle présentation n'est pas possible,

- Le bilan et le compte de résultat de l'exercice N sont publiés avec une colonne N-1 correspondant aux chiffres retraités selon le règlement n° 99-02
- le bilan et le compte de résultat consolidés préparés et publiés selon les normes IFRS sont présentés séparément dans l'annexe dans la note relative à l'incidence des retraitements (cf.2.2).

Les informations chiffrées présentées dans l'annexe au titre de l'exercice N devront être accompagnées des chiffres retraités correspondants de l'exercice N-1.

Enfin, il est rappelé que selon le règlement du CRC n° 99-02, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variations des capitaux propres consolidés ne sont pas des documents de synthèse mais des éléments d'information devant figurer en annexe.

## **2.2 - Informations à fournir dans l'annexe sur la transition**

Les informations supplémentaires suivantes doivent être fournies dans l'annexe des premiers comptes annuels consolidés établis selon le règlement du CRC n° 99-02 :

- mention précisant que les comptes annuels consolidés de l'exercice ont été préparés selon le règlement du CRC n° 99-02 alors que les comptes annuels consolidés de l'exercice précédent avaient été établis selon les normes IFRS telles qu'adoptées dans l'Union européenne ;

indication que ces comptes ont été retraités conformément au règlement du CRC n° 99-02 pour des raisons de comparabilité ;

- une description de la nature des changements comptables significatifs ainsi que de leurs impacts financiers en termes de méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des comptes annuels consolidés ;

- des états de passage entre le bilan et le compte de résultat consolidés établis pour les derniers états financiers annuels consolidés de l'entité présentés selon les normes IFRS et le bilan et le compte de résultat consolidés établis selon le règlement du CRC n° 99-02 pour la même période. Ces états doivent être suffisamment détaillés pour permettre aux utilisateurs de comprendre les impacts financiers du changement de règles comptables sur le bilan et le compte de résultat ;

- un rapprochement entre les capitaux propres consolidés présentés selon les normes IFRS et les capitaux propres consolidés présentés selon le règlement du CRC n° 99-02 à la date d'ouverture et à la date de clôture de l'exercice N-1. Ce rapprochement doit être suffisamment détaillé pour permettre aux utilisateurs de comprendre les impacts financiers du changement de référentiel ;

- un rapprochement entre le résultat consolidé établi selon les normes IFRS et le résultat consolidé retraité selon le règlement du CRC n° 99-02 de l'exercice N-1. Ce rapprochement doit être suffisamment détaillé pour permettre aux utilisateurs de comprendre les impacts financiers du changement de référentiel.

Un rapprochement entre le tableau des flux de trésorerie consolidé établi pour les derniers états financiers annuels consolidés de l'entité présentés selon les normes IFRS et le tableau des flux de trésorerie consolidé établi selon le règlement du CRC n° 99-02 pour la même période n'est pas requis ; néanmoins, si des différences significatives étaient constatées lors de l'élaboration du tableau des flux de trésorerie consolidé présenté selon le règlement du CRC n° 99-02, il conviendrait de les mentionner en complément du tableau présenté.

### ***2.3 – Exemples de présentation de l'information à fournir en annexe pour expliciter le changement de règles comptables***

Les exemples ci-dessous ont été élaborés pour une première application du règlement n° 99-02 au titre de l'exercice N. Ils sont fournis à titre indicatif et devront être adaptés au cas de particulier de chaque entreprise.

Tableau de retraitement du bilan à la date de clôture de l'exercice N-1:

**Actif**

Éléments du bilan en normes IFRS	Exercice N-1 en normes IFRS	Reclassement s	Retraitement s	Exercice N-1 retraité en règles françaises	Note	Éléments du bilan en règles françaises
<b>Actifs non courants</b>						<b>Actif immobilisé</b>
Écarts d'acquisition					(a)	Écarts d'acquisition
Immobilisations Incorporelles						Immobilisations incorporelles
Immobilisations Corporelles					(b)	Immobilisations corporelles
Autres actifs financiers à long terme						Immobilisations financières
Titres mis en équivalence						Titres mis en équivalence
Autres actifs non courants						
<b>Actifs courants</b>						<b>Actif circulant</b>
Stocks et en cours						Stocks et en cours
Clients et autres créances						Clients
Autres actifs courants						Autres créances et comptes de régularisations
Instrument financiers dérivés					(d)	
						VMP
Trésorerie et équivalents de trésorerie						Disponibilités
Actifs détenus en vue de la vente						
Total de l'actif						Total de l'actif

## **Passif**

<i>Éléments du bilan en normes IFRS</i>	<i>Exercice N-1 en normes IFRS</i>	<i>Reclassement s</i>	<i>Retraitements</i>	<i>Exercice N-1 retraité en règles françaises</i>	<i>Note</i>	<i>Éléments du bilan en règles françaises</i>
Capitaux propres (part du groupe)						Capitaux propres (part du groupe)
<i>Capital</i>						<i>Capital</i>
<i>Primes</i>						<i>Primes</i>
<i>Résultats non distribués</i>						<i>Réserves</i>
<i>Autres composantes des capitaux propres</i>					(c)	
<i>Résultat</i>						<i>Résultat</i>
						<i>Autres</i>
Intérêts minoritaires						Intérêts minoritaires
<b>Passifs non courants</b>						<b>Dettes</b>
<i>Retraites et autres avantages</i>					(c)	
<i>Dettes financières</i>					(d)	<i>Emprunts et dettes financières</i>
<i>Impôts différés passifs</i>						
<i>Provisions à long terme</i>						<i>Provisions</i>
<i>Autres passifs non courants</i>						
<b>Passifs courants</b>						
<i>Provisions</i>						
<i>Dettes financières</i>					(d)	
<i>Fournisseurs et autres dettes</i>						<i>Fournisseurs</i>
<i>Impôt exigible</i>						
<i>Autres dettes</i>						<i>Autres dettes et comptes de régularisation</i>
<i>Instruments financiers dérivés</i>					(d)	
<i>Passifs détenus en vue de la vente</i>						
Total passif						Total passif

Tableau de retraitement du compte de résultat à la date de clôture de l'exercice N-1  
(classement des charges et produits par nature) :

Éléments du compte de résultat	Exercice N-1 en normes IFRS	Reclassements	Retraitements	Exercice N-1 retraité en règles françaises	Noté	Éléments du compte de résultat
Chiffre d'affaires					1	Chiffre d'affaires
Autres produits de l'activité					2	Autres produits d'exploitation
Achats consommés					3	Achats consommés
Charges de personnel					4	Charges de personnel
Charges externes					5	Autres charges d'exploitation
Impôts et taxes					6	Impôts et taxes
Dotations aux amortissements et aux provisions					7	Dotations aux amortissements et aux provisions
Variation des stocks de produits					8	Variation des stocks de produits
Autres produits d'exploitation						
Autres charges d'exploitation						
<b>Résultat opérationnel courant</b>						<b>Résultat d'exploitation</b>
Autres produits opérationnels						
Autres charges opérationnels						
<b>Résultat opérationnel</b>						
Produit de trésorerie						
Coût de l'endettement financier brut					9	Charges et produits financiers
<b>Coût de l'endettement financier net</b>						
<b>Autres produits financiers</b>						
<b>Autres charges financières</b>						

<i>Éléments du compte de résultat</i>	<i>Exercice N-1 en normes IFRS</i>	<i>Reclassés</i>	<i>Retraitements</i>	<i>Exercice N-1 retraité en règles françaises</i>	<i>Note</i>	<i>Éléments du compte de résultat</i>
						<b>Résultat courant des entreprises intégrées</b>
						<i>Charges et produits exceptionnels</i>
<b>Charge d'impôt</b>						<i>Impôts sur les résultats</i>
<b>Quote-part résultat sociétés mises en équivalence</b>						
<b>Résultat net avant impôt des activités abandonnées</b>						
<b>Résultat net d'impôt des activités abandonnées</b>						
						<b>Résultat net des entreprises intégrées</b>
						<i>Quote-part dans les résultats des sociétés mises en équivalence</i>
						<i>Dotations aux amortissements des écarts d'acquisition</i>
<b>Résultat net</b>						<b>Résultat net de l'ensemble consolidé</b>
Résultat net (part du groupe)						
Résultat net (intérêt minoritaire)						<i>Intérêts minoritaires</i>
						<b>Résultat net (part du groupe)</b>
<i>Résultat de base par action des activités poursuivies</i>						<i>Résultat par action</i>
<i>Résultat dilué par action des activités poursuivies</i>						<i>Résultat dilué par action</i>



**Etat de rapprochement des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice N-1**

	Note	Capital	Primes	Réserves groupe	Résultat de l'exercice	Capitaux propres part du groupe	Intérêts minoritaires	Capitaux propres total
Situation en IFRS à l'ouverture de l'exercice N-1								
Retraitements (1) :								
Amortissement des écarts d'acquisition	(a)							
Remise au coût historique des immeubles	(b)							
Décomptabilisation des instruments financiers	(d)							
...								
Total des retraitements								
Situation en règles françaises à l'ouverture de l'exercice N-1								

(1) Les retraitements les plus significatifs doivent être identifiés un par un et les autres regroupés sur une ligne intitulée « Autres retraitements »

Un tableau de rapprochement identique de la situation nette devra être présenté à la clôture de l'exercice N-1.

*Etat de rapprochement du résultat N-1*

Résultat N-1 IFRS	XX
Retraitements :	
-Amortissement des écarts d'acquisition	Xx
-	
- Élimination des variations de juste valeur	Xx
- etc.	
Résultat N-1 retraité selon le règlement n° 99-02	XX

## *Exemples d'informations à fournir sur les principaux retraitements*

### **Principaux reclassements**

Certaines différences entre les IFRS et le règlement du CRC n° 99-02 sont sans incidence sur le résultat et les capitaux propres. Il s'agit notamment des différences de présentation suivantes :

- En IFRS, les éléments d'actif et de passif sont classés en « courants » ou « non courants ».

Une telle distinction n'existe pas dans le règlement du CRC n° 99-02.

- En IFRS, les « autres produits et charges » du résultat opérationnel comprennent des éléments en nombre limité, inhabituels et peu fréquents, de montant particulièrement significatifs qui répondent à la définition d'éléments constitutifs du résultat exceptionnel de la société en application du règlement n° 99-02.

### **Principaux retraitements**

#### a. Ecart d'acquisition

En IFRS, les goodwill ne sont pas amortis et font l'objet d'un test de dépréciation annuel conformément à IAS 36. En règlement n° 99-02, l'écart d'acquisition fait l'objet d'un amortissement selon les modalités suivantes...

#### b. Immeubles

Lors de sa transition aux IFRS, le groupe avait opté pour la réévaluation de ses immeubles. Une telle réévaluation n'est pas autorisée dans le cadre du règlement n° 99-02 ; les immeubles ont donc été retraités pour revenir à leur coût historique amorti.

#### c. Écarts actuariels comptabilisés en capitaux propres

Le groupe avait opté pour la comptabilisation des écarts actuariels relatifs à ses engagements de retraite et avantages similaires immédiatement et en totalité par capitaux propres conformément à IAS 19 (option SoRIE). Cette méthode de comptabilisation n'est pas autorisée par le règlement du CRC n° 99-02. Le Groupe amortit désormais par le compte de résultat ses écarts actuariels selon la méthode du corridor, et ce, à compter de l'ouverture de l'exercice N.

#### d. Instruments financiers

Les principaux instruments financiers du groupe étaient les suivants :

## **3 - Entrée en vigueur**

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à la date de publication du présent règlement.