



AUTORITE DES NORMES COMPTABLES

REGLEMENT

N° 2015-07 du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

**Règlement homologué par arrêté du 4 décembre 2015 publié au
Journal Officiel du 8 décembre 2015**

L'Autorité des normes comptables,

Vu la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés, 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 ;

Vu le code de commerce ;

Vu l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables ;

Vu l'ordonnance n°2015-900 du 23 juillet 2015 relative aux obligations comptables des commerçants ;

Vu le décret n°2015-903 du 23 juillet 2015 relatif aux obligations comptables des commerçants ;

Vu le règlement du Comité de la réglementation comptable n° 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;

Vu le règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général ;

Adopte les modifications suivantes du règlement du comité de la réglementation comptable n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques et de son annexe :

Article 1^{er} : Le deuxième alinéa du paragraphe 21123 « *Suivi ultérieur des valeurs d'entrée* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

«Au-delà du délai prévu au paragraphe 2110, les plus ou moins-values, ainsi que les dotations ou les reprises de provisions constatées par rapport aux valeurs attribuées lors de la première consolidation, contribuent au résultat consolidé, sans que l'écart d'acquisition en soit affecté. Il en est de même pour les économies d'impôt réalisées au-delà du délai d'un an prévu au paragraphe 2110 du fait que des actifs d'impôt différé n'avaient pas été considérés comme identifiables lors de l'opération. Toutefois, les provisions pour risques et les provisions pour restructuration enregistrées à la date de première consolidation qui se révéleraient excédentaires ne sont reprises qu'en contrepartie d'une dépréciation de l'écart d'acquisition. Les éventuelles dotations aux amortissements ultérieures tiennent compte de cette dépréciation. »



Article 2 : Le paragraphe 21130 « *Ecart d'acquisition positif* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« L'écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif immobilisé.

L'entité détermine la durée d'utilisation, limitée ou non, de l'écart d'acquisition, à partir de l'analyse documentée des caractéristiques pertinentes de l'opération d'acquisition concernée, notamment sur les aspects techniques, économiques et juridiques.

Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée pendant laquelle l'écart d'acquisition procurera des avantages économiques au groupe, ce dernier n'est pas amorti.

Lorsqu'il existe, lors de l'acquisition, une limite prévisible à sa durée d'utilisation, l'écart d'acquisition est amorti linéairement sur cette durée, ou, si elle ne peut être déterminée de manière fiable, sur 10 ans. Toute modification significative de la durée d'utilisation de l'écart d'acquisition est traitée de manière prospective.

L'entité doit apprécier, à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant que l'écart d'acquisition a pu perdre de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'écart d'acquisition est comparée à sa valeur actuelle.

Si sa valeur actuelle devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Lorsque la durée d'utilisation de l'écart d'acquisition est non limitée, le test de dépréciation est réalisé au moins une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

Les dépréciations comptabilisées ne sont jamais reprises.

Lorsque la durée d'utilisation de l'écart d'acquisition, estimée à l'origine comme non limitée, devient limitée au regard d'un des critères cités au deuxième alinéa de cet article, un test de dépréciation est réalisé ; l'écart d'acquisition, le cas échéant déprécié, est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle. »

Article 3 : Le paragraphe 212 « *Imputation de l'écart d'acquisition sur les capitaux propres* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est supprimé.

Article 4 : Le paragraphe 213 « *Première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« Lors de la première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices, les valeurs d'entrée et l'écart d'acquisition sont déterminés comme si cette première consolidation était intervenue effectivement à la date de la prise de contrôle. Les résultats accumulés par cette entreprise depuis la prise de contrôle sont inscrits en résultat consolidé, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissement et dépréciation de l'écart d'acquisition. »

Article 5 : Au paragraphe 214 « *Informations à porter dans l'annexe* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé :

1°) Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« A la date d'entrée dans le périmètre, l'annexe contient les informations concernant le coût d'acquisition des titres, le montant de l'écart d'acquisition positif et les modalités de détermination de sa durée d'utilisation, limitée ou non, les modalités de mise en œuvre du test de dépréciation annuel pour les écarts d'acquisition de durée d'utilisation non limitée, ainsi que le montant de l'écart d'acquisition négatif et ses modalités de reprise. »

2°) Le troisième alinéa est ainsi rédigé :

« En outre, des informations pro forma relatives au chiffre d'affaires et au résultat net sont présentées pour l'exercice en cours, comme si le changement de périmètre était intervenu à l'ouverture de l'exercice. Ces informations tiendront compte notamment des amortissements et des dépréciations des écarts d'acquisition et des frais financiers entraînés par l'acquisition. »

Article 6 : Le paragraphe 215 « *Méthode dérogatoire* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est renommé « **Méthode applicable aux regroupements sous contrôle commun** » et est ainsi rédigé :

« Par exception aux règles ci-dessus, au coût d'acquisition des titres de l'entreprise acquise, peut être substituée la valeur des actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de celle-ci, telle qu'elle ressort, à la date d'acquisition, de ses comptes retraités aux normes comptables du groupe acquéreur.

2151 Conditions d'application

21511 Règle générale

Cette méthode ne peut s'appliquer que si le groupe acquiert en une seule opération la totalité ou la quasi-totalité du capital d'une entreprise en rémunérant cette acquisition exclusivement ou presque exclusivement par une émission d'actions ou parts d'une entreprise comprise dans la consolidation, c'est-à-dire sans rémunération significative directe ou indirecte des actionnaires de l'entreprise acquise autre qu'une émission d'actions, de parts ou d'instruments donnant accès de façon certaine au capital de l'acquéreur.

La substance de l'opération ainsi définie est respectée lorsque les trois conditions énoncées aux paragraphes 21511 a) à 21511 c) ci-dessous sont réunies et elle ne doit pas être remise en cause dans les deux ans à compter de la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives comme explicité au paragraphe 21513.

21511 a) L'acquisition est réalisée en une seule opération qui porte sur au moins 90% du capital de l'entreprise acquise (la « cible »).

21511 b) L'acquisition intervient en vertu d'un accord prévoyant l'émission immédiate, ou différée mais à caractère certain pour une période inférieure à cinq ans, d'actions ou parts d'une entreprise déjà consolidée.

21511 c) l'accord, dans sa substance, ne prévoit pas une rémunération directe ou indirecte des vendeurs par l'acquéreur, autre que celle visée au paragraphe 21511 b) ci-dessus, supérieure à 10% du montant total des émissions réalisées pour rémunérer les vendeurs.

Pour le calcul de la limite des 10%, toute garantie du prix d'acquisition des actions ou parts émises donnée directement ou indirectement par l'acquéreur aux vendeurs est ajoutée aux rémunérations en espèces et assimilées que ceux-ci perçoivent par ailleurs. Ainsi si des certificats de valeur garantie (CVG) payables en espèces ou en actions sont émis à l'occasion d'une transaction faisant partie de l'opération, la valeur maximale de la garantie qu'ils représentent doit être incluse dans le calcul de la limite des 10% pour son montant actualisé au taux correspondant au loyer de l'argent sans risque sur la même période, majoré de la prime de risque afférente à la situation de l'émetteur et aux garanties bancaires relatives aux CVG.

21511 d) Par ailleurs, la méthode visée au paragraphe 215 n'est applicable que dans les seuls cas où l'évaluation des apports à la valeur comptable est possible pour les fusions et opérations assimilées dans les comptes individuels en application des dispositions du titre VII « Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées » du livre II « Modalités particulières d'application des principes généraux » du règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général.

21512 Acquisitions complémentaires de titres de capital de la cible postérieures à la fin de l'opération

Les acquisitions complémentaires de titres de capital de la cible postérieures à la fin de l'opération sont traitées selon la méthode générale du paragraphe 210.

Toutefois ces acquisitions peuvent être traitées selon la méthode visée au paragraphe 215 dès lors que l'opération permettant l'acquisition d'au moins 90% du pourcentage d'intérêts de la cible a été comptabilisée selon cette méthode et si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- elles interviennent au plus tard à la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à la première transaction constitutive de l'opération ;
- elles sont rémunérées pour leur totalité en titres visés au paragraphe 21511 b).

21513 Remise en cause postérieure de l'application de la méthode applicable aux regroupements sous contrôle commun

Pendant un délai de deux ans à compter de la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives, la substance de l'opération sera remise en cause :

- a) – s'il se produit des transactions de toute nature ayant pour conséquence de modifier les conditions initiales de rémunération des vendeurs, pour un montant qui, ajouté aux rémunérations en espèces et assimilées que ceux-ci perçoivent par ailleurs, dépasse la limite de 10% définie au paragraphe 21511c).
- b) – s'il se produit une cession ou une acquisition d'actifs avec les seuls vendeurs pour un montant qui, ajouté aux rémunérations en espèces et assimilées que ceux-ci perçoivent par ailleurs, dépasse la limite de 10% définie au paragraphe 21511c).
- c) - s'il n'est pas maintenu un pourcentage d'intérêts de la cible, calculé au niveau de l'entreprise consolidante, d'au moins 90%.

2152 Traitement comptable

21521 Règle générale

Pour la consolidation, le coût d'acquisition des titres est déterminé conformément au premier alinéa du paragraphe 210 ; toutefois les coûts de restructuration de l'entreprise consolidante visés au paragraphe 21122 ne peuvent être pris en compte dans ce coût d'acquisition.

La valeur d'entrée en consolidation des actifs et passifs de l'entreprise acquise est déterminée sur la base de comptes établis à la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives. Elle est égale à leur valeur nette comptable consolidée, retraitée aux normes comptables du groupe acquéreur à cette date, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions.

L'écart résultant de la substitution au coût d'acquisition des titres de la valeur d'entrée en consolidation des actifs et passifs de l'entreprise acquise est ajouté ou retranché des capitaux propres consolidés.

21522- Informations dans l'annexe lors de la première application de la méthode applicable aux regroupements sous contrôle commun à une opération et jusqu'à la clôture de l'exercice incluant la dernière transaction constitutive de l'opération

Dans l'annexe, le nom des entreprises concernées et chacun des mouvements qui résulte de l'application de la méthode prévue au paragraphe 215 sur les capitaux propres consolidés sont mentionnés distinctement. Il convient en outre d'indiquer en annexe les informations telles que définies au paragraphe 214.

21523 Traitements comptables après la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives

- a) pour des raisons pratiques, le délai pour finaliser les retraitements aux normes comptables du groupe visés au paragraphe 21521 est le même que celui prévu au paragraphe 2110 ;

b) indépendamment du délai précité, à l'exception des changements d'estimation, toute correction ultérieure du coût d'acquisition des titres et des valeurs d'entrée en consolidation des actifs et passifs de l'entreprise acquise est inscrite dans les capitaux propres ; toutefois, conformément au paragraphe 21123, les reprises correspondant à la partie excédentaire des provisions pour risques et des provisions pour restructuration de l'entreprise acquise, figurant dans les comptes visés au paragraphe 21521 premier alinéa, sont imputées directement en capitaux propres.

c) les plus ou moins-values de cession d'actifs de l'entreprise acquise réalisées après la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives, contribuent au résultat consolidé à l'exception des résultats de cession réalisés dans le délai de deux ans prévu au paragraphe 21513 portant sur des actifs qui se sont avérés non destinés à l'exploitation.

Dans ce dernier cas, les résultats de cession sont inscrits directement en capitaux propres à hauteur des plus ou moins-values latentes existant sur ces actifs à la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives.

Sont considérés comme s'avérant non destinés à l'exploitation, les éléments d'actifs cédés dont le résultat de cession est, selon les méthodes antérieurement retenues dans les comptes consolidés de l'entreprise consolidante, comptabilisé en dehors du résultat d'exploitation tel que défini dans le modèle de compte de résultat du paragraphe 41.

Toutefois si dans ce délai de deux ans, des plus-values de cessions d'actifs de l'entreprise acquise qui se sont avérés non destinés à l'exploitation sont réalisées dans le contexte d'un plan de restructuration, elles sont inscrites dans le résultat consolidé à hauteur du montant des charges relatives à cette restructuration non provisionnées à la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives. ».

Article 7 : Le deuxième alinéa du paragraphe 23101 « *Résultat de cession* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« La plus ou moins-value de cession se calcule à partir de la dernière valeur en consolidation de l'entreprise comprenant le résultat jusqu'à la date de cession, l'écart d'acquisition résiduel et, le cas échéant, l'écart de conversion inscrit dans les capitaux propres, part du groupe. »

Article 8 : Le deuxième alinéa du paragraphe 23102 « *Cas particulier : cession d'une branche d'activité* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« Si, à titre exceptionnel, la quote-part d'écart d'acquisition à rattacher à la détermination du résultat de cession n'a pu être évaluée, l'entreprise consolidante doit revoir la valeur des écarts d'acquisition résiduels correspondant à l'acquisition des entreprises dans lesquelles était incluse la branche d'activité cédée. Il convient, le cas échéant, de revoir également la durée d'utilisation ou la durée d'étalement de ces écarts d'acquisition. ».

Article 9 : Le deuxième alinéa du paragraphe 25 « *Informations à porter dans l'annexe de l'exercice où intervient la modification du pourcentage de détention des titres* » de l'annexe au règlement n°99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« En outre, des informations pro forma relatives au chiffre d'affaires et au résultat net sont présentées pour l'exercice en cours comme si le changement de périmètre était intervenu à l'ouverture de l'exercice. Ces informations tiendront compte notamment des amortissements et des dépréciations des écarts d'acquisition et des frais financiers entraînés par l'acquisition. ».

Article 10 : Le sixième alinéa du paragraphe 294 « *Variations ultérieures dans le pourcentage de participation* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

- « lors d'une opération de cession, la plus ou moins-value à dégager en résultat est égale à la différence, à la date de cession, entre d'une part le prix de cession et d'autre part la fraction cédée de la quote-part des capitaux propres mis en équivalence augmentée le cas échéant, des fractions correspondantes du solde résiduel de l'écart d'acquisition et de l'écart de conversion.»

Article 11 : La première phrase du deuxième alinéa du paragraphe 300 « *Détermination de méthodes d'évaluation et de présentation* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigée :

« L'article L. 232-22 du code de commerce, pris en application de l'article 24-11 de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013, impose, pour la consolidation, des méthodes homogènes. »

Article 12 : Le deuxième alinéa du paragraphe 313 « *Exceptions* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« - la comptabilisation d'écarts d'acquisition lorsque leur amortissement ou dépréciation n'est pas déductible fiscalement ; »

Article 13 : Le b) du paragraphe 421 « *Référentiel comptable, modalités de consolidation, méthodes et règles d'évaluation* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« b) *Modalités de consolidation* :

- méthodes de consolidation ;
- -détermination de l'écart d'acquisition, justification en cas d'écart d'acquisition négatif ; détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs ; modalités de détermination de la durée d'utilisation, limitée ou non, des écarts d'acquisition positifs ; modalités de mise en œuvre du test de dépréciation ; modalités de reprise des écarts d'acquisition négatifs ;
- information sur les méthodes de conversion utilisées pour la consolidation des filiales étrangères et analyse des écarts de conversion résultant de leur intégration dans les comptes consolidés en précisant les écarts de conversion provenant de la zone euro ; le cas échéant indicateurs retenus pour déterminer si les entreprises étrangères sont situées dans des pays à forte inflation ; évolution de ces indicateurs au cours de la période et des deux périodes précédentes pour les filiales concernées ;
- date(s) de clôture des exercices des entreprises consolidées si la date de clôture des comptes individuels de l'entreprise consolidante est différente de celle de la plupart d'entre elles. »

Article 14 : Au paragraphe 423 « *Comparabilité des comptes* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé, les deuxième, troisième et quatrième alinéas sont ainsi rédigés :

- « dans le cas de l'acquisition d'une entreprise à consolider par intégration globale ou proportionnelle, indication à la date de son entrée dans le périmètre de toutes les informations utiles concernant le coût d'acquisition des titres, le montant de l'écart d'acquisition et l'impact de l'acquisition sur tout poste du bilan, du compte de résultat ainsi que du tableau des flux de trésorerie présenté au titre de l'exercice d'acquisition .En outre, des informations pro forma relatives au chiffre d'affaires et au résultat net sont présentées pour l'exercice en cours comme si le changement de périmètre était intervenu à l'ouverture de l'exercice. Ces informations tiendront compte notamment des amortissements et des dépréciations des écarts d'acquisition et frais financiers entraînés par l'acquisition ;

- dans le cas particulier d'une acquisition comptabilisée en application de la méthode prévue au paragraphe 215, indication des entreprises concernées et des mouvements qui en résultent sur les réserves ;
- dans le cas de variations ultérieures du périmètre ou des méthodes de consolidation (cas d'une entité précédemment consolidée par la méthode de la mise en équivalence ou selon la méthode de l'intégration proportionnelle et désormais consolidée par la méthode de l'intégration globale), indication de toutes les informations utiles concernant l'incidence des changements significatifs portant sur tout poste du bilan, le résultat net ainsi que du tableau des flux de trésorerie affecté de façon significative par cette modification du pourcentage de détention. En outre, des informations pro forma relatives au chiffre d'affaires et au résultat net sont présentées pour l'exercice en cours comme si le changement de périmètre était intervenu à l'ouverture de l'exercice. Ces informations tiendront compte notamment des amortissements et des dépréciations des écarts d'acquisition et des frais financiers entraînés par l'acquisition ; ».

Article 15 : Le a) du paragraphe 424 « *Explications des postes du bilan et du compte de résultat et de leurs variations* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

« a) *Postes d'actifs immobilisés*

Pour chacun des postes d'actifs immobilisés présentés au bilan :

- indication des valeurs brutes, amortissements, provisions pour dépréciation ;
- analyse commentée des principaux soldes et mouvements de l'exercice.

Autres informations relatives aux postes d'actifs immobilisés :

- immobilisations et amortissements : montant des biens inscrits dans les immobilisations qui font l'objet de contrats de location financement, par catégorie d'immobilisation, ainsi que modalités de dépréciation ;
- titres mis en équivalence : indication des contributions aux capitaux propres et aux résultats consolidés des principales entreprises composant ce poste ;
- titres de participation non consolidés : liste des principales entreprises composant ce poste en précisant leur identification, la fraction du capital détenu directement ou indirectement, le montant de leurs capitaux propres, le résultat du dernier exercice, ainsi que la valeur nette comptable des titres concernés ; indication de la valeur boursière des titres cotés ;
- titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP) : liste des principales entreprises composant ce poste et indication de la valeur boursière des titres cotés. »

Article 16 : Le b) du paragraphe 424 « *Explications des postes du bilan et du compte de résultat et de leurs variations* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi modifié :

Les termes « - l'imputation éventuelle de l'écart d'acquisition sur les capitaux propres » sont supprimés.

Article 17 : Le troisième alinéa du paragraphe 620 « *Modifications apportées à l'intégration* » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

- dans le paragraphe 21 (entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation en une seule opération), les paragraphes 210 (coût d'acquisition), 213 (première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices), 214 (informations à porter dans l'annexe) et 215 (méthode applicable aux regroupements sous contrôle commun) ne s'appliquent pas ;

Article 18 : Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.

Les parts de marché comptabilisées séparément en immobilisations incorporelles sont reclassées en écart d'acquisition dans le bilan d'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, en prenant en compte l'impact éventuel sur les intérêts minoritaires.

A l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, l'entreprise consolidante détermine la durée d'utilisation des écarts d'acquisition au regard des critères définis à l'article 1^{er} du présent règlement. Lorsque la durée d'utilisation est limitée, l'écart d'acquisition est amorti sur sa durée résiduelle d'utilisation.

L'entreprise peut conserver les durées d'utilisation antérieurement déterminées pour tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé à la clôture de l'exercice précédant l'exercice de première application du présent règlement. L'entreprise peut conserver les durées d'utilisation antérieurement justifiées pour les parts de marché reclassées en écart d'acquisition à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les entreprises mentionnent dans l'annexe toutes les informations nécessaires à la compréhension de l'application de la nouvelle réglementation et notamment les changements apportés au mode de comptabilisation des écarts d'acquisition par rapport à l'exercice précédant l'exercice d'application du présent règlement, ainsi que l'impact du reclassement des parts de marché.

©Autorité des normes comptables, Novembre 2015