

**Modifiant et complétant l'annexe au règlement
n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation
comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés
commerciales et entreprises publiques
(section VI Combinaison)**

Abrogé règlement ANC n° 2020-01

Le Comité de la réglementation comptable,

Vu le code de commerce,

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, modifié par le règlement n° 00-07 du 7 décembre 2002 ;

Vu le règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général modifié par les règlements n° 99-08 et n° 99-09 du 24 novembre 1999 et n° 00-06 du 7 décembre 2000 ;

Vu l'avis n° 2002-13 du 22 octobre 2002 du Conseil national de la comptabilité,

Décide

Article 1

L'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable susvisé, est complétée par les dispositions de l'annexe du présent règlement, insérée après la section V de l'annexe au règlement n° 99-02 qui sera intitulée « section VI Combinaison ».

Article 2

Le présent règlement s'applique à toute entité - personne morale de droit privé, quelle que soit sa forme juridique, ou entreprise individuelle- qui établit des comptes combinés, à titre obligatoire du fait d'une disposition légale, ou facultatif du fait d'un engagement conventionnel.

Article 3

La dernière phrase du paragraphe 1006 de l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable est ainsi modifiée : « Dans ce cas, il convient d'appliquer les modalités prévues à la section VI du présent texte. »

Article 4

Il est inséré un alinéa après le 1^{er} alinéa de la section V, ainsi rédigé :

« Les conséquences de la première application de la section VI sont traitées conformément aux dispositions de l'article 314-1 du règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général. Par dérogation, l'entité combinante peut ne pas retraiter rétroactivement les écritures d'harmonisation aux principes comptables du groupe relatives aux entrées dans le périmètre de combinaison. Si cette possibilité est retenue, elle s'applique à l'ensemble des combinaisons précitées. »

Article 5

Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003. Toutefois les entités visées à l'article 2, peuvent l'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002.

ANNEXE

Section VI - Combinaison

60 – Principes Généraux

Sous réserve des règles spécifiques à la combinaison figurant dans cette section, les dispositions des sections I à V sont applicables aux comptes combinés.

Pour l'application de ces sections à la combinaison, le terme « combiné » doit être lu à la place de « consolidé » et les termes « entités sous contrôle exclusif » à la place de « entreprises sous contrôle exclusif ».

Dès lors que l'une des personnes morales du périmètre est l'objet de l'application du présent titre, le terme « combinaison » est substitué au terme « consolidation » pour la totalité des opérations du périmètre.

61 – Périmètre de combinaison

Le périmètre de combinaison est constitué par l'ensemble des entités qui sont soit combinées entre elles, soit consolidées par l'une ou plusieurs des entités combinées.

Les entités à retenir en vue de l'établissement des comptes combinés sont :

a) les entités constitutives d'un ensemble de tête, liées entre elles par un lien de combinaison :

- entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens tels que définis ci-dessous et étant convenues, dans les conditions énoncées au § 611, d'établir des comptes de groupe ;

- entités, quelle que soit leur activité, ayant entre elles des liens tels que définis ci-dessous et faisant l'objet d'un contrôle de droit ou de fait, direct ou indirect, par une ou conjointement par plusieurs entités incluses dans le périmètre de combinaison.

Ce lien de combinaison résulte du fait que deux ou plusieurs entités ont, en vertu de relations suffisamment proches (*affectio familiae*) ou d'un accord entre elles, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement social, commercial, technique ou financier commun. La simple poursuite d'objectifs communs, notamment moraux ou sociaux voire économiques, ne suffit pas à présumer ce lien.

Les critères déterminants du choix du groupe auquel l'entité doit être rattachée sont l'accord des entités entre elles et l'importance et la durabilité du lien qui sont appréciées en fonction du centre réel de décision (direction et réseau de distribution) et du niveau d'autonomie de l'entité c'est à dire de la capacité de l'entité à rompre ce lien unilatéralement et sans compromettre la continuité de son exploitation.

Par ailleurs, un périmètre de combinaison ne peut reconnaître simultanément plusieurs centres de décision. En conséquence, une même entité ne peut appartenir à deux combinaisons différentes et ne doit donc pas signer plus d'une convention telle que prévue au § 610.

b) les entreprises consolidées par une (ou plusieurs) entreprise(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison pour l'une des raisons suivantes :

- contrôlées de manière exclusive au sens du § 1002 par une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;
- contrôlées conjointement au sens du § 1003 par une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison ;
- sous influence notable au sens du § 1004 de l'une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison.

c) les entités non comprises dans l'ensemble de tête et non consolidées, liées à l'une des entités, au moins, visée au a) ou au b) ci-dessus, par un lien de combinaison tel que défini au a).

Dans des cas exceptionnels, une situation de contrôle partagé peut être admise lorsque simultanément :

- deux (ou un nombre restreint de) pôles économiquement différents et ayant des centres de décision indépendants ont créé un outil commun de moyens dans des conditions de stabilité durable (cf. § 61-a) ;
- les statuts ou les instances délibérantes de l'entité, objet de la combinaison partagée, ont fixé, dans un document écrit, le critère de répartition des actifs, passifs, fonds propres et résultats (de manière telle que la somme des proratas d'intégration soit égale à 100%) afin de donner une meilleure image fidèle de la réalité des activités économiques de l'entité partagée.

610 – Entité combinante

L'entité combinante est l'entité chargée d'établir les comptes combinés.

Sa désignation, parmi les entités de l'ensemble de tête de combinaison, fait l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités constitutives de cet ensemble de tête.

A défaut d'accord conventionnel et sauf application d'une disposition légale, aucune combinaison n'est établie.

La faculté d'établir des comptes combinés est indépendante de l'obligation d'établir des comptes consolidés en cas d'existence d'un groupe consolidé au sein du périmètre de combinaison, sauf obligations ou dérogations législatives ou réglementaires spécifiques.

611 – Contenu de la convention

La convention prévue au § 610 doit notamment préciser :

1° Les engagements pris afin de garantir une durée suffisante aux accords ou liens conduisant à l'exigence et aux méthodes de combinaison d'un exercice à l'autre, dans le respect des règles applicables en la matière, définies par le présent texte.

2° Les conditions et modalités des engagements pris par les parties prenantes afin de garantir la transmission dans les délais fixés de toutes les informations nécessaires à l'établissement des comptes combinés.

62 – Règles de combinaison

Pour les entités incluses dans le périmètre de combinaison tel que défini aux § 61 a) et c), la combinaison est un cumul des comptes, préalablement retraités aux normes du groupe, effectué selon des règles identiques à celles décrites aux § 20, 21 et 26 de la section II, relatifs à l'intégration globale et au § 28 de la section II relatif à l'intégration proportionnelle, sous réserve des dispositions visées aux § 620 et suivants.

Pour les entités incluses dans le périmètre de combinaison tel que défini au § 61 b), la combinaison est effectuée selon les règles de consolidation énoncées dans les sections I à V.

Sauf mention contraire, ne sont visées dans la suite du § 62 que les entités incluses dans le périmètre de combinaison en application du a) et c) du § 61.

620 – Modifications apportées à l'intégration

L'entrée d'une entreprise dans le périmètre de combinaison tel que défini aux § 61 a) et c) résulte de l'accord préalable prévu au § 61. En conséquence, il n'existe pas de valeur d'acquisition :

- les § 22 (prise de contrôle exclusif d'une entreprise par lots successifs), 23 (variations ultérieures de pourcentage de contrôle exclusif), 24 (échange de participations minoritaires) et 27 (autres points) de la section II ne s'appliquent pas à une combinaison ;
- dans le § 21 (entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation en une seule opération), les paragraphes 210 (coût d'acquisition), 212 (imputation de l'écart d'acquisition sur les capitaux propres), 213 (première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices), 214 (informations à porter dans l'annexe) et 215 (méthode dérogatoire) ne s'appliquent pas ;
- le § 211 (actifs et passifs identifiables et écart d'acquisition) s'applique partiellement :
 - le § 2110 (date et délai) s'applique à la combinaison ;
 - par contre, le § 2113 relatif au traitement comptable de l'écart d'acquisition ne s'applique pas ;
 - les § 2111 (identification des actifs et passifs), 2112 et suivants (valeur d'entrée des actifs et passifs identifiables) sont remplacés par les dispositions spécifiques à la combinaison énoncées aux § 621 et suivants.
 - le § 26, (élimination des opérations entre entreprises consolidées) s'étend aux entités combinées.

Les dispositions du présent paragraphe 620 sont également applicables dans le cas d'une combinaison partagée telle que visée au paragraphe 61C.

621 – Méthodes spécifiques de la combinaison

6210 – Cumul des fonds propres

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison tel que défini aux § 61 a) et c) ne provenant pas de l'acquisition de titres, les fonds propres combinés représentent le cumul des capitaux propres et des autres fonds propres des entités incluses dans le périmètre de combinaison tel que défini aux § 61 a) et c) et de la quote-part des capitaux propres (part du groupe) antérieurement consolidée des entreprises comprises dans le périmètre tel que défini au § 61 b).

Les titres de participation entre entités du groupe sont éliminés par imputation sur les fonds propres.

6211 – Intérêts minoritaires

Lors du cumul des capitaux propres et autres fonds propres des entités combinées, il ne peut être constaté d'intérêts minoritaires.

Les intérêts minoritaires des entreprises consolidées au titre du § 61 b) sont présentés distinctement au passif du bilan combiné.

6212 – Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des entités combinées

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition de titres mais d'une mise en commun d'intérêts économiques, il ne peut exister ni écart d'acquisition ni écart d'évaluation.

La valeur d'entrée des actifs et passifs de chacune des entités combinées est égale à leur valeur nette comptable, retraitée aux normes comptables du groupe, à la date de la première combinaison, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions. Dans le cas des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison en application des dispositions prévues au § 61 b), la valeur nette comptable est la valeur nette comptable consolidée.

L'écart résultant de l'harmonisation des comptes aux normes comptables du groupe est ajouté ou retranché des fonds propres combinés.

6213 – Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

Après la première combinaison, les plus ou moins-values de cession, les dotations et les reprises de provisions contribuent au résultat combiné.

Toutefois, les valeurs harmonisées qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur lors de la première combinaison doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive des fonds propres combinés.

63 - Méthodes d'évaluation et de présentation

La totalité des paragraphes de la section III sont applicables à la combinaison.

Le référentiel comptable à retenir par le groupe, quelle que soit la nature juridique de l'entité combinante, est celui du règlement n°99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général.

Ce référentiel est complété, pour les opérations spécifiques aux entités d'un secteur d'activité particulier par le référentiel qui leur est applicable. Toute éventuelle difficulté née de conflits de référentiels est traitée dans la convention de combinaison.

64 – Informations spécifiques à fournir dans l'annexe aux comptes combinés

Outre les informations prévues au § 422, les informations spécifiques suivantes sont à fournir en cas de combinaison :

- liste des entités de l'ensemble combiné de tête et description de la nature des liens (à l'origine de l'existence de l'ensemble) qui permettent de fonder les critères de sélection des entités dont les comptes sont combinés ;
- nom de l'entité combinante ;
- liste des entités combinées n'appartenant pas à l'ensemble combiné de tête et description de la nature des liens (à l'origine de l'existence de l'ensemble) qui permettent de fonder les critères de sélection des entités dont les comptes sont combinés ;
- indication des motifs qui justifient la non combinaison de certaines entités bien qu'elles répondent aux critères d'inclusion dans le périmètre de combinaison ;
- liste des conventions d'accords de combinaison.

Outre les informations prévues au § 424, les informations spécifiques suivantes sont à fournir en cas de combinaison :

- dans le tableau de variation des fonds propres combinés, il est ajouté une colonne « Autres fonds propres » après la colonne « capital » où est présenté le cumul des variations des autres fonds propres des entités combinées ;
- indication de la contribution de chacune des entités combinées, le cas échéant après consolidation, aux fonds propres combinés. Cette information peut n'être fournie que pour les entités dont la contribution représente plus de 1% du total des capitaux propres combinés. Cette information est obligatoire sauf justification dûment motivée dans l'annexe au regard du principe de l'image fidèle des comptes.
- justifications sur les modalités de détermination du critère de répartition mentionné au 61 c).

©Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, décembre/2002