

## RÈGLEMENT

N° 2016-11 du 12 décembre 2016

**Modifiant l'annexe du règlement du Comité de la réglementation comptable n° 2000-05 du 7 décembre 2000 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié**

### Note de présentation

---

A la suite de la publication au Journal officiel du 23 juillet 2015 de l'ordonnance n° 2015-900 et du décret n°2015-903 modifiant le code de commerce et de la publication des règlements n° 2015-07, 2015-08 et 2015-09 qui en a résulté afin de transposer la directive comptable unique 2013/34/UE du 26 juin 2013, l'ANC procède à des aménagements complémentaires du règlement CRC n°99-02 (relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques), ainsi que des règlements CRC n°99-07 (entreprises du secteur bancaire) et CRC n°2000-05 (entreprises régies par le Code des assurances et certaines institutions de prévoyance).

Ces aménagements portent principalement sur les éléments suivants :

- déclassements : les articles R233-10 et R233-14 du code de commerce, dans leur rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2016, fixaient respectivement les méthodes d'évaluation optionnelles et la nature précise des informations à faire figurer en annexe. Les articles R233-10 et R233-14 modifiés par le décret n°2015-903 précité ne mentionnent plus le détail des informations à faire figurer en annexe, le code de commerce renvoyant à l'ANC la définition de ces éléments.

Afin de maintenir la continuité réglementaire en la matière, une mise à jour limitée du règlement CRC n° 2000-05 est nécessaire. En effet, certaines dispositions figurant dans les articles précités du code de commerce ne figurant pas règlement CRC n° 2000-05, il est procédé à leur introduction, dans le respect des décisions de transposition de la directive comptable 2013/34/UE du 26 juin 2013 prises par le Gouvernement ;

- opérations de regroupement sous contrôle commun : Aménagement du paragraphe 215 relatif à la comptabilisation des opérations de regroupement entre entreprises sous contrôle commun et suppression du § 2801 ;
- diverses corrections mineures : enfin, il est procédé à la suppression d'une disposition devenues obsolète (mise en équivalence des entreprises en l'absence d'image fidèle de la consolidation par intégration globale).

## 1° Informations en annexe

L'article R233-14 du code de commerce, dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2016, désignait les éléments devant être obligatoirement communiqués dans l'annexe des comptes consolidés.

Dans sa nouvelle rédaction, l'article R.233-14 dispose : « *Outre les informations prévues par les articles L. 233-19, L. 233-23, L. 233-25 et par l'article R. 233-8, l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative permettant aux lecteurs d'avoir une juste appréciation du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.* »

Certains éléments désignés dans l'ancienne rédaction de l'article R233-14 n'ayant pas été repris dans le règlement CRC 2000-05, leur réintégration est nécessaire pour assurer la continuité de la présentation de l'annexe.

Quelques modifications sont par ailleurs liées à des changements apportés par la directive comptable 2013/34/UE par rapport à la 7<sup>me</sup> directive.

Les principales modifications apportées sont les suivantes :

### § 422 – Informations relatives au périmètre de consolidation

Les critères d'identification des entreprises comprises dans la consolidation sont précisés (nom et lieu du siège).

Il est rappelé que conformément aux principes généraux rappelés au § 420, les informations relatives au périmètre de consolidation sont à fournir lorsqu'elles présentent un caractère significatif.

### § 423 – Comparabilité des comptes

Mention des circonstances qui empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, certains postes du bilan et du compte de résultat consolidé (reprise du 4° de l'ancien article R233-14)

### § 424 – Explications de postes de bilan, du tableau des engagements reçus et donnés, du compte de résultat et de leurs variations

#### a) Postes d'actifs immobilisés :

Mention du montant des coûts d'emprunts incorporés dans le coût des actifs immobilisés durant l'exercice (modification liée à l'article 17. 1. a) vi) de la directive unique).

#### b) Impôts sur les bénéfices :

Variation des montants d'impôts différés au cours de l'exercice si ces informations n'apparaissent pas distinctement au bilan et au compte de résultat consolidés (reprise du 5° de l'ancien article R233-14).

#### c) Emprunts et dettes financières

Etat des sûretés réelles accordées en garantie, avec indication de leur nature et de leur forme. (reprise du 9° de l'ancien article R233-14).

### § 426 – Autres informations

#### Honoraires des commissaires aux comptes

Mention, pour chaque commissaire aux comptes, du montant total des honoraires figurant au compte de résultat consolidé de l'exercice, en séparant les honoraires afférents à la certification des comptes de ceux afférents le cas échéant aux autres services (reprise du 17° de l'ancien article R233-14).

### ***Possibilité de ne pas divulguer certaines informations***

La possibilité prévue par l'ancien article R233-14 (dernier alinéa) du code de commerce d'omettre certaines indications relatives à l'identification des entreprises comprises dans le périmètre de consolidation et à la ventilation du chiffre d'affaires consolidé par secteurs d'activité et par zones géographiques en cas de préjudice grave lié à leur divulgation, est réintroduite dans le règlement, avec une rédaction conforme à la formulation de la directive.

## **2° Opérations de regroupement sous contrôle commun**

Le § 215 pris en application de la 7<sup>ème</sup> Directive autorisait, sous des conditions très restrictives, la comptabilisation des acquisitions à la valeur comptable (selon la méthode du « pooling of interest »). Cette méthode a été annulée par la Directive unique, qui l'a remplacée par une méthode autorisant la comptabilisation à la valeur comptable des seuls regroupements entre entités sous contrôle commun (article 25 de la directive).

Le Gouvernement ayant décidé d'utiliser cette option, le § 215, remanié en profondeur, définit les conditions d'application de cette nouvelle méthode.

### **2-1° Définition des regroupements entre entités sous contrôle commun**

L'article 25 de la Directive permet aux Etats membres d'autoriser ou d'imposer la consolidation à la valeur comptable des regroupements d'entreprise sous contrôle commun, à condition que le contrôle ne soit pas transitoire. Ainsi selon cet article, « 1. Les États membres peuvent autoriser ou imposer la compensation des valeurs comptables des actions ou parts détenues dans le capital d'une entreprise comprise dans la consolidation uniquement par la fraction du capital correspondante, à condition que les entreprises regroupées soient en dernier ressort contrôlées par la même partie tant avant qu'après le regroupement d'entreprises et que ce contrôle ne soit pas transitoire. »

Le nouveau paragraphe 215 du règlement autorise l'application de cette option et en définit les conditions d'application.

La méthode permet de valoriser les actifs et les passifs d'une entreprise acquise (la cible) à la valeur comptable, lorsque l'entreprise consolidante et la cible sont sous le contrôle ultime d'une entreprise extérieure au groupe consolidé, et lorsque cette acquisition ne modifie pas le contrôle qu'exerce l'entreprise extérieure sur la cible et sur l'entreprise consolidante.

La dénomination « entreprise extérieure au groupe » exclut du champ d'application du § 215 les cas de contrôle ultime exercé par les personnes physiques.

En pratique, les conditions définies limitent la possibilité de comptabiliser les opérations de regroupement à la valeur comptable :

- aux opérations de fusions et d'apports d'actifs ou de titres,
- rémunérées par des titres, sans que la rémunération directe et indirecte des vendeurs ne puisse être supérieure à 10% du montant total des émissions réalisées ;
- quel que soit leur sens (à l'endroit, à l'envers), puisqu'il n'est pas exigé que l'émission de titres soit réalisée par une entreprise comprise dans la consolidation.

Sont donc visées (cf. schémas en Annexe) :

- les fusions et apports à l'endroit : la société absorbante ou bénéficiaire des apports est contrôlée par le groupe consolidé avant la réalisation de l'opération ;
- les fusions et apports à l'envers : la société absorbante ou bénéficiaire des apports n'est pas contrôlée par le groupe consolidé avant l'opération et entre dans le périmètre de consolidation du fait de l'opération.

Ces opérations étant généralement comptabilisées en valeur comptable dans les comptes individuels de la bénéficiaire, le recours à la valeur comptable dans les comptes consolidés peut permettre de répondre à un objectif de simplicité dans un contexte où il n'existe pas nécessairement de valeur de marché disponible pour les actifs apportés.

En cas d'acquisition complémentaire sous contrôle commun de titres de la cible rémunérée par des titres, l'acquisition est obligatoirement inscrite à la valeur comptable si l'opération initiale a été comptabilisée de la sorte.

## **2-2° Traitement comptable**

La valeur d'entrée en consolidation est la valeur nette comptable consolidée des actifs et passifs de l'entreprise à sa date d'entrée dans le périmètre.

En pratique, cette notion s'entend :

- des valeurs retenues dans les comptes consolidés en cas d'entrée dans le périmètre d'un groupe consolidé ;

ou

- à défaut des valeurs retenues dans les comptes individuels de la ou des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation. ;

Dans tous les cas, les valeurs nettes comptables sont retraitées aux normes comptables du groupe de consolidation.

L'écart entre le coût d'acquisition des titres et la valeur d'entrée des actifs et passifs de l'entreprise acquise est inscrit en capitaux propres. Aucun écart d'acquisition n'est constaté.

## **2-3° Informations en annexe**

En cas d'application de cette méthode, sont mentionnées dans l'annexe, en sus des informations requises en cas d'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation, le nom des entreprises concernées et chacun des mouvements qui résulte son application sur les capitaux propres consolidés.

## **2-4° Opérations aboutissant au contrôle conjoint**

Par cohérence et conformément à la directive unique, les § 2801 à § 28011 du règlement 2000-05 modifié, autorisant de comptabiliser aux valeurs comptables les opérations aboutissant au contrôle conjoint d'une entreprise par mise en commun d'activités exercées précédemment par les associés au contrôle conjoint, sont supprimés. En effet, l'article 25 de la directive n'autorise désormais la comptabilisation aux valeurs comptables qu'en cas de maintien du contrôle par la même partie avant et après l'opération.

## **3° Autres aménagements**

### **Suppression d'une disposition obsolète**

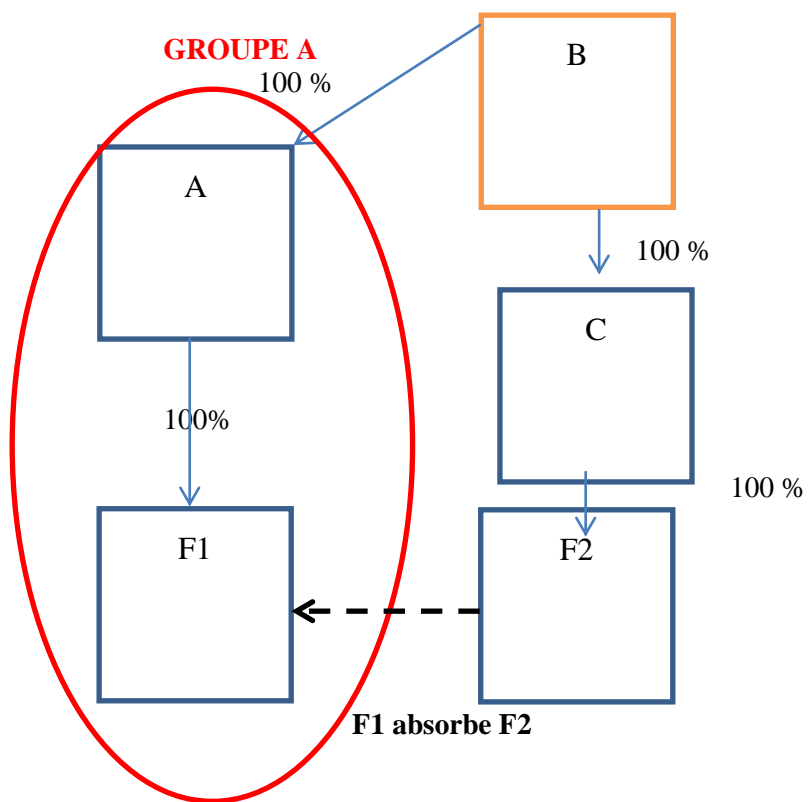
Suppression de l'exception à la comptabilisation par intégration globale des entreprises comprises dans la consolidation dans les cas exceptionnels où ce traitement conduirait à ce que les comptes consolidés ne donnent pas une image fidèle du patrimoine.

Cette disposition obsolète ne correspond plus à des situations effectivement rencontrées. Le deuxième alinéa du § 200 est supprimé.

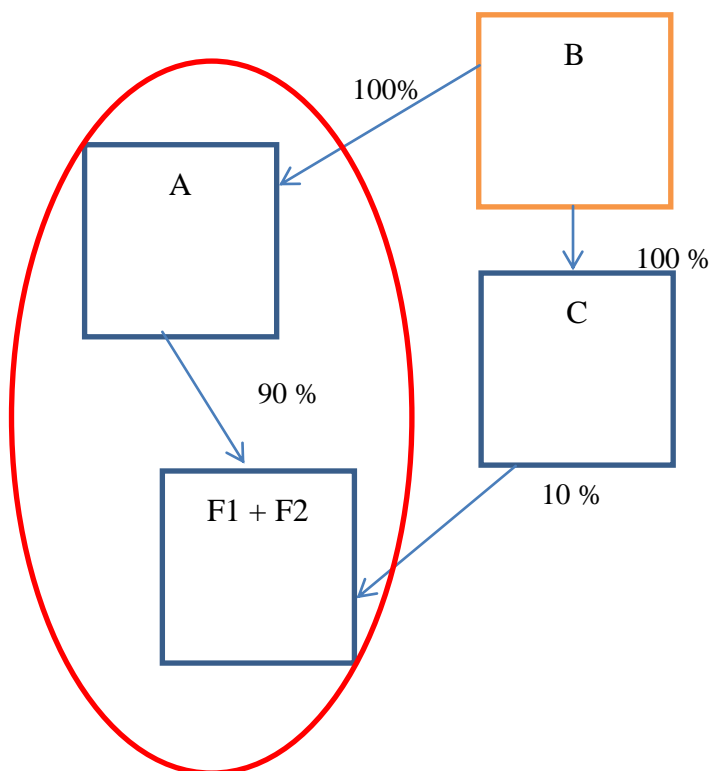
ANNEXE

§ 215 - Opérations sous contrôle commun - Opération à l'endroit

AVANT

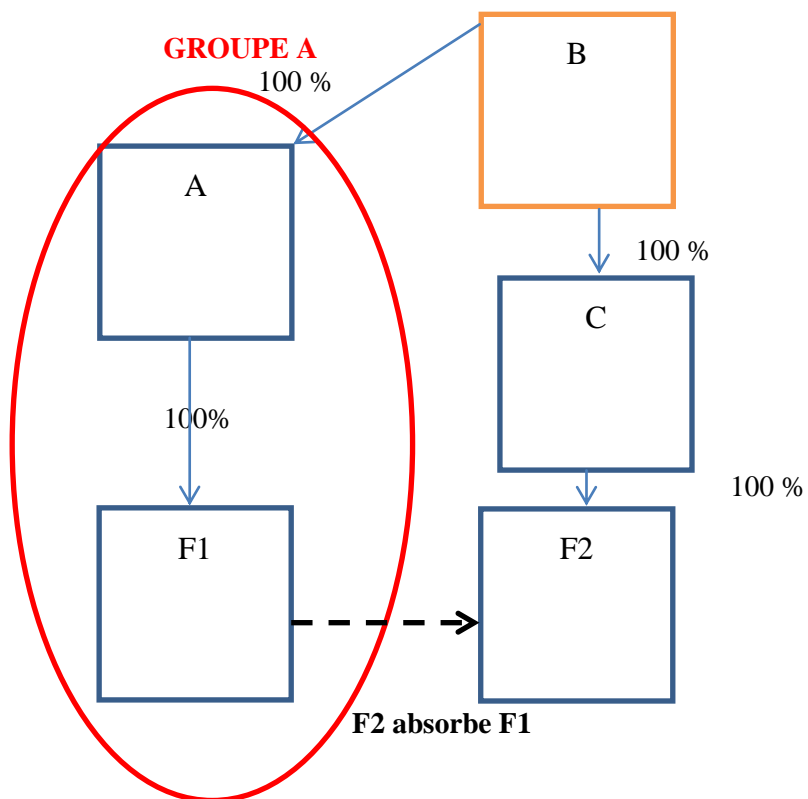


APRES



## § 215 - Opérations sous contrôle commun - Opération à l'envers

AVANT



APRES

