

**Avis n° 2024-03
du 26 février 2024
relatif aux comptes combinés
du régime de retraite complémentaire Agirc-Arrco**

Par courrier daté du 23 mai 2023, la Direction générale de l'Agirc-Arrco¹, régime de retraite complémentaire des salariés du secteur privé, a attiré l'attention du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) sur l'absence de dispositions normatives applicables aux comptes combinés de l'Agirc-Arrco, la norme sur les comptes combinés du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale ne s'appliquant qu'aux régimes obligatoires de base.

L'Agirc-Arrco s'appuie, pour l'établissement de ses comptes individuels, sur un PCUOSS² adapté en vertu de l'article R. 922-54³ du code de la sécurité sociale et est donc compris dans le champ d'application du Recueil susmentionné⁴.

Pour l'établissement de ses comptes combinés, élaborés en vertu de l'article de l'article R. 922-48 du code de la sécurité sociale⁵ et en l'absence de texte spécifique, l'Agirc-Arrco suit les dispositions du règlement n° 2020-01 du 9 octobre 2020 de l'Autorité des normes comptables relatif aux comptes consolidés des entreprises, ce règlement comportant des dispositions sur la combinaison⁶.

¹ Régime issu de la fusion, suite à l'Accord national interprofessionnel du 17 novembre 2017 de l'Agirc¹ (Association générale des institutions de retraite des cadres), régime de retraite complémentaire des cadres fondé en 1947, et de l'Arrco (Association des régimes de retraite complémentaire), régime de retraite complémentaire de l'ensemble des salariés, fondé en 1961.

² PCUOSS : Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale.

³ Article R. 922-54 du code de la sécurité sociale : « *Les institutions de retraite complémentaire et leurs fédérations appliquent le plan comptable mentionné à l'article L. 114-5. Les fédérations peuvent y apporter les adaptations qui sont nécessaires à l'exercice de leur mission, après avis conforme du Conseil de normalisation des comptes publics.* »

⁴ Introduction, 3.1 Champ d'application, 3.1.1 Entités, Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale : « Les dispositions de ce Recueil s'appliquent également à des organismes qui ne relèvent pas de l'article L.114-5 du code de la sécurité sociale. Ces organismes appliquent le plan comptable unique en vertu de textes réglementaires, généralement institutifs. Ces textes offrent la possibilité d'adapter les dispositions du plan comptable unique pour les besoins de l'activité de ces organismes. »

⁵ Article R. 922-48 du code de la sécurité sociale créé par le décret n°2004-965 du 9 septembre 2004 - art. 1, JORF 10 septembre 2004 : « *L'assemblée générale entend les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes de la fédération et sur les comptes combinés des institutions de retraite complémentaire et de la fédération. Elle approuve les comptes de la fédération et les comptes combinés au titre de l'exercice écoulé. (...)* »

⁶ Livre III « Comptes combinés » du règlement n°2020-01 du 9 octobre 2020 de l'Autorité des normes comptables.

Dans ce contexte, les représentants de l'Agirc-Arrco ont émis le souhait de se référer à un cadre comptable adapté à l'organisation du régime.

Le régime Agirc-Arrco présente la particularité de regrouper dans son périmètre de combinaison des entités intégrées directement ou par palier, selon des méthodes de combinaison ou de consolidation, ce qui le différencie des régimes obligatoires de base dont le périmètre ne comprend que des entités liées par un lien de combinaison.

L'entité chargée des opérations de combinaison, dénommée « entité combinante », est la fédération Agirc-Arrco. Les entités constitutives de l'ensemble de tête sont la fédération et les institutions de retraite complémentaire adhérentes à la fédération, liées entre elles par un lien de combinaison. D'autres entités peuvent être également reliées par un lien de combinaison à une ou plusieurs entités du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

Certaines entités font l'objet d'un contrôle (ou d'une influence notable dans certains cas) par une ou plusieurs entités de l'ensemble de tête. Ces entités sont intégrées dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco par la méthode de la consolidation.

Les dispositions retenues dans le présent avis pour la combinaison, qui seront applicables à l'ensemble de tête, sont reprises du règlement n°2020-01 de l'Autorité des normes comptables adaptées aux spécificités de l'Agirc-Arrco. Les dispositions sur la consolidation pour les autres entités contrôlées ou sous influence notable sont reprises de la norme sur les comptes consolidés des établissements publics nationaux, elles-mêmes inspirées du règlement n°2020-01 de l'Autorité des normes comptables, là aussi adaptées aux spécificités de l'Agirc-Arrco.

Une des spécificités parmi l'ensemble de ces dispositions réside dans la présentation des états financiers⁷, bilan et compte de résultat, avec trois colonnes présentant les données des trois domaines d'activité du régime : les opérations de retraite, la gestion administrative des opérations de retraite et l'action sociale.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2023 (exercice clos le 31 décembre 2023).

⁷ Ces états financiers sont présentés aux représentants des organisations représentatives d'employeurs et de salariés dans le cadre de l'organisation paritaire du régime.

SOMMAIRE

NOTE DE PRÉSENTATION.....	6
I. CONTEXTE	7
I.1. Présentation du régime Agirc-Arrco	7
I.1.1. La fédération	7
I.1.2. Les institutions membres de la fédération.....	8
I.2. Modalités de fonctionnement du régime.....	9
I.3. Organisation comptable de l'Agirc-Arrco.....	9
I.3.1. Cadre comptable.....	9
I.3.2. Établissement des comptes combinés de l'Agirc-Arrco	9
I.3.3. Certification des comptes combinés	10
II. PRINCIPES GÉNÉRAUX	10
II.1. Primauté des principes et méthodes comptables applicables aux comptes individuels	10
II.2. Caractère significatif	11
II.3. Conventions de rédaction	11
III. SPÉCIFICITÉ DE LA COMBINAISON DU RÉGIME AGIRC-ARRCO	12
IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AU REGLEMENT N°2020-01 DE L'AUTORITE DES NORMES COMPTABLES	12
PRINCIPES COMPTABLES.....	13
1. PRINCIPES GÉNÉRAUX	13
1.1. Dispositions réglementaires.....	13
1.2. Objectif des comptes combinés	13
1.3. Date de clôture et calendrier	13
2. PÉRIMÈTRE DE COMBINAISON	14
2.1. Entités incluses dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco	14
2.1.1. Entité combinante.....	14
2.1.2. Ensemble de tête.....	14
2.1.3. Autres entités du périmètre	14
2.1.3.1. Entités intégrées dans le périmètre par des méthodes de consolidation	15
2.1.3.2. Entités intégrées dans le périmètre par des méthodes de combinaison	16
2.2. Date d'entrée et date de sortie du périmètre de combinaison	16
2.2.1. Date d'entrée dans le périmètre de combinaison	16
2.2.2. Date de sortie du périmètre de combinaison	17
2.3. Exclusions du périmètre.....	18
3. COMBINAISON DIRECTE OU PAR PALIER	18
4. MÉTHODES DE COMBINAISON.....	19
4.1. Les opérations de combinaison.....	19
4.2. Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des entités combinées.....	19
4.3. Suivi ultérieur des valeurs d'entrée	19

5. MÉTHODES DE CONSOLIDATION	20
5.1. Intégration globale des entités sous contrôle exclusif	20
5.2. Intégration proportionnelle des entités sous contrôle conjoint	20
5.3. Mise en équivalence des entités sous influence notable	20
6. MÉTHODE DE L'INTÉGRATION GLOBALE	21
6.1. Entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison en une seule opération	21
6.1.1. Coût d'acquisition	21
6.1.2. Actifs et passifs identifiables	21
6.1.3. Principe général d'évaluation	22
6.1.3.1. Détermination de la valeur d'entrée	22
6.1.3.2. Suivi ultérieur des valeurs d'entrée.....	22
6.1.3.3. Écart d'évaluation et écart d'acquisition	22
6.1.3.4. Période d'évaluation	22
6.1.3.5. Écart d'acquisition positif.....	23
6.1.3.6. Écart d'acquisition négatif.....	23
6.2. Autres variations de pourcentage de contrôle ou de détention	24
6.2.1. Prise du contrôle exclusif d'une entité par lots successifs	24
6.2.1.1. Intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence.....	24
6.2.1.2. Intégration globale d'une entité précédemment intégrée proportionnellement	24
6.2.2. Variations du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement	24
6.2.2.1. Augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement	24
6.2.2.2. Cession d'un pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement.....	25
6.2.2.3. Autres cas de modification du pourcentage de détention des titres/participations/droits d'une entité..	26
6.2.2.4. Déconsolidation sans cession.....	27
6.3. Autres dispositions pour les intégrations globales	27
6.3.1. Élimination des opérations réciproques.....	27
6.3.1.1. Opérations n'affectant pas le résultat combiné	27
6.3.1.2. Opérations affectant le résultat combiné	27
6.3.2. Intérêts minoritaires.....	27
6.3.2.1. Intérêts minoritaires débiteurs	27
6.3.2.3. Échange de participations minoritaires	28
7. MÉTHODE DE L'INTÉGRATION PROPORTIONNELLE	28
7.1. Principes généraux	28
7.2. Élimination des opérations réciproques	28
7.2.1. Opérations n'affectant pas le résultat.....	28
7.2.2. Opérations affectant le résultat.....	29
7.2.3. Élimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement	29
8. MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE	29
8.1. Principes généraux	29
8.1.1. Première consolidation.....	29
8.1.2. Consolidations ultérieures	29
8.2. Élimination des résultats internes	30
8.3. Variations ultérieures dans le pourcentage de détention	30

9.	MÉTHODES COMPTABLES DE L'ENSEMBLE COMBINÉ	31
9.1.	Définitions et retraitements aux méthodes comptables de l'entité combinante.....	31
9.1.1.	Définitions	31
9.1.2.	Retraitements d'homogénéisation	32
9.1.3.	Retraitements qui ont une incidence sur le résultat ou sur les réserves	32
9.1.4.	Particularités liées à la présentation des comptes combinés Agirc-Arrco par domaine d'activité	32
9.1.5.	Particularité de l'intégration des opérations avec les entités de moyens	32
9.1.6.	Impôts différés.....	33
9.2.	Méthodes comptables d'application obligatoire dans les comptes combinés pour toutes les entités	33
9.2.1.	Incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales.....	33
9.2.2.	Inscription au bilan des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés	33
9.2.3.	Opérations de cession bail	34
9.3.	Méthodes comptables d'application optionnelle dans les comptes combinés pour toutes les entités	34
10.	ÉTATS FINANCIERS COMBINÉS	34
11.	INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	39
11.1.	Principes généraux	39
11.2.	Méthodes comptables.....	39
11.3.	Informations relatives au périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.....	40
11.3.1.	Informations relatives aux entités comprises dans le périmètre de combinaison	40
11.3.2.	Informations relatives à la constitution du périmètre de combinaison	40
11.3.3.	Informations relatives à l'exclusion d'entités du périmètre de combinaison	41
11.3.4.	Informations relatives à l'entrée d'une entité contrôlée dans le périmètre de combinaison	41
11.3.5.	Informations relatives aux modifications de pourcentage de détention	42
11.4.	Explications des postes du bilan et du compte de résultat et des engagements reçus et donnés	42
11.4.1.	Principes généraux.....	42
11.4.2.	Écarts d'acquisition	42
11.4.3.	Immobilisations incorporelles provenant de regroupements d'entités	43
11.4.4.	Titres mis en équivalence	43
11.4.5.	Contrats de crédit-bail et contrats assimilés	43
11.4.6.	Fonds propres.....	43
11.4.7.	Engagements de retraite et avantages similaires des salariés de l'ensemble des entités du périmètre de combinaison	44
11.4.8.	Détail des engagements reçus et donnés	45
11.5.	Autres informations.....	45
11.5.1.	Évènements postérieurs à la clôture.....	45
11.5.2.	Effectifs	46
11.5.3.	Honoraires des commissaires aux comptes	46
11.6.	Tableau des flux de trésorerie	46
11.6.1.	Principes généraux	46
11.6.2.	Présentation des différents flux du tableau	46

NOTE DE PRÉSENTATION

La sécurité sociale assure la couverture des principaux risques sociaux par des mécanismes contributifs fondés sur le principe de la solidarité nationale¹ mis en œuvre par les régimes obligatoires de base et les branches qui leurs sont associées.

Les régimes dits « complémentaires » fournissent une couverture supplémentaire obligatoire aux principaux risques sociaux pris en charge par la sécurité sociale.

Certains de ces régimes sont facultatifs. Il s'agit de ceux gérés par les entreprises d'assurance régies par le livre II du code de la mutualité, par le livre IX du code de la sécurité sociale et par le code des assurances.

Les régimes complémentaires, obligatoires du fait de la loi², couvrent leurs affiliés notamment en matière de risque vieillesse. Ces régimes sont hors du champ des lois de financement de la sécurité sociale qui coïncide avec le périmètre de la sécurité sociale ; ils sont de nature conventionnelle³ distincte de celle légale des régimes obligatoires de base. Ils font l'objet, en vertu des dispositions de la loi organique⁴, d'une annexe⁵ au projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS) qui décrit les contours et la situation financière de ces régimes.

La norme sur les comptes combinés du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale s'appliquant aux seuls régimes obligatoires de base, et en l'absence de dispositions dans le PCUOSS⁶, l'Agirc-Arrco⁷, a souhaité disposer de dispositions normatives concernant l'élaboration de ses comptes combinés.

¹ Article L.111-1 du code de la sécurité sociale.

² Article L. 921-1 du code de la sécurité sociale.

³ Pour l'Agirc-Arrco, Accord national interprofessionnel du 17 novembre 2017, instituant le régime Agirc-Arrco de retraite complémentaire, étendu et élargi par un arrêté du 24 avril 2018.

⁴ Loi organique n° 2022-354 du 14 mars 2022 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, art. LO 111-4-1, 8° : « Sont jointes au projet de loi de financement de l'année des annexes : [...] «8° Présentant les perspectives d'évolution des recettes, des dépenses et du solde du régime d'assurance chômage et des régimes de retraite complémentaire légalement obligatoires pour l'année en cours et l'année à venir ainsi que l'impact sur ces perspectives des mesures nouvelles envisagées et précisant le nombre de leurs cotisants actifs et, pour chacun des régimes de retraite complémentaire, le nombre de retraités titulaires de droits propres ; [...] »

⁵ Annexe 8, Perspectives financières du régime d'assurance chômage et des régimes de retraite complémentaire.

⁶ PCUOSS : Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale.

⁷ Agirc : Association générale des institutions de retraite des cadres ; Arrco : Association des régimes de retraite complémentaire.

Les dispositions ainsi proposées sur les comptes combinés de l'Agirc-Arrco s'appuient sur le règlement n°2020-01 du 9 octobre 2020 de l'Autorité des normes comptables relatif aux comptes consolidés⁸ qui intègre des dispositions spécifiques en matière de combinaison et sur les principes généraux de combinaison du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale.

I. CONTEXTE

I.1. Présentation du régime Agirc-Arrco

I.1.1. La fédération

L'Agirc-Arrco est le régime de retraite complémentaire des salariés du secteur privé. Il est issu de la fusion de l'Agirc, régime de retraite complémentaire des cadres fondé en 1947, et de l'Arrco, régime de retraite complémentaire de l'ensemble des salariés, fondé en 1961.

Le régime de retraite complémentaire Agirc-Arrco a été institué le 1^{er} janvier 2019 par l'Accord national interprofessionnel du 17 novembre 2017. Jusqu'à cet accord, les organismes gestionnaires des retraites complémentaires des salariés de l'industrie, du commerce, de l'agriculture et des services devaient obligatoirement adhérer à l'Agirc et à l'Arrco.

Personne morale de droit privé à but non lucratif et remplissant une mission d'intérêt général, la fédération Agirc-Arrco relève d'un ensemble de dispositions législatives et réglementaires qui régissent son organisation et son fonctionnement⁹. Elle comprend des membres titulaires et des institutions adhérentes :

- > les membres titulaires sont les organisations nationales interprofessionnelles représentatives dans le champ de l'Accord du 17 novembre 2017, signataires ou ayant adhéré, dans les conditions fixées à l'article L. 2261-4 du code du travail ;
- > les institutions adhérentes de la fédération, agréées pour la gestion du régime Agirc-Arrco de retraite complémentaire, sont les institutions de retraite complémentaire.

La fédération Agirc-Arrco est administrée par un conseil d'administration composé paritairement de représentants d'employeurs adhérents et de participants salariés.

La fédération Agirc-Arrco a pour principales missions :

- > de mettre en œuvre les dispositions prévues par les accords conclus par les partenaires sociaux ;
- > d'assurer le bon fonctionnement et la pérennité du régime de retraite complémentaire des salariés ;
- > de réaliser une compensation financière et de promouvoir une coordination appropriée entre les institutions adhérentes ;

⁸ Règlement n°2020-01 du 9 octobre 2020 de l'Autorité des normes comptables relatif aux comptes consolidés, règlement homologué par arrêté du 29 décembre 2020 publié au Journal Officiel du 31 décembre 2020.

⁹ Articles L. 922-4, R. 922-6 à R. 922-31 et R. 922-43 à R. 922-61 du code de la sécurité sociale.

- > de gérer les relations financières avec les organismes tiers, notamment de recouvrer les contributions de l'Unédic et de l'Accoss¹⁰ ;
- > de décider des modalités de répartition entre les institutions des prélèvements globaux sur cotisations fixés par les partenaires sociaux, affectés au financement, d'une part, de la gestion administrative, et, d'autre part, de l'action sociale ;
- > d'exercer un contrôle de la situation financière de chaque institution, et du respect de ses engagements. Ce contrôle peut être étendu, si nécessaire, aux groupements dont l'institution est membre ainsi qu'aux personnes morales liées directement ou indirectement à l'institution par convention.

I.1.2. Les institutions membres de la fédération

Les institutions de retraite complémentaire, comme leur fédération, sont des personnes morales de droit privé à but non lucratif remplissant une mission d'intérêt général. Elles ont pour objet la réalisation des opérations de gestion qu'implique la mise en œuvre du régime Agirc-Arrco, en conformité avec les statuts et le règlement de la fédération¹¹.

Conformément à des dispositions réglementaires¹², l'autorisation de fonctionnement d'une institution de retraite complémentaire est accordée par le ministre chargé de la sécurité sociale sur proposition de la fédération à laquelle elle doit adhérer. Le retrait de l'autorisation de fonctionnement d'une institution de retraite complémentaire peut être prononcé par arrêté de ce ministre sur demande de la fédération dans les conditions réglementaires prévues¹³.

Les institutions de retraite complémentaire sont administrées paritairement par des membres adhérents (représentant les entreprises) et des membres participants (représentant les salariés et anciens salariés retraités).

Selon l'organisation du régime, les institutions constituent le lien effectif direct avec les entreprises et les participants. Elles liquident et paient les prestations. En tant que membre de la fédération, chaque institution s'engage sur un certain nombre d'obligations liées à la gestion du régime, à l'intérêt des entreprises, des salariés et retraités, notamment la rationalisation de la gestion administrative et la qualité de service. Les institutions gèrent les quotes-parts des réserves du régime qui leur sont confiées.

Les institutions mettent également en œuvre une action sociale au profit de leurs cotisants et retraités.

Elles peuvent être membres de groupes de protection sociale et disposer d'entités communes de moyens gérées paritairement et chargées de réaliser les opérations administratives du groupe de protection sociale.

¹⁰ Accoss : caisse nationale des Urssaf assurant la gestion de trésorerie des branches de la sécurité sociale.

¹¹ Les institutions adhérentes sont, conformément aux statuts et au règlement intérieur de l'Agirc-Arrco, « les institutions de retraite complémentaire autorisées à fonctionner en application de l'article L. 922-1 du code de la sécurité sociale ou du I de l'article L. 727-2 du code rural et de la pêche maritime réalisant à titre exclusif les opérations de gestion qu'implique la mise en œuvre du régime de retraite complémentaire des salariés. ».

¹² Article R. 922-2 du code de la sécurité sociale.

¹³ Article R. 922-3 du code de la sécurité sociale.

I.2. Modalités de fonctionnement du régime

Conformément à des dispositions législatives¹⁴, le régime de retraite complémentaire des salariés est institué par des accords nationaux interprofessionnels étendus et élargis par arrêté des ministres chargés de la sécurité sociale et du budget. Il est mis en œuvre par des institutions de retraite complémentaire.

Chaque employeur a l'obligation¹⁵ d'affilier l'ensemble de ses salariés, soumis à titre obligatoire à l'assurance vieillesse du régime général de sécurité sociale ou des assurances sociales agricoles, à l'une de ces institutions de retraite complémentaire.

Comme pour le régime de base, le système de retraite complémentaire fonctionne selon le principe de la répartition. Les cotisations versées par les travailleurs actifs servent à financer les pensions des retraités actuels.

La fédération Agirc-Arrco est administrée par un conseil d'administration paritaire, composé de représentants d'organisations d'employeurs et de salariés représentatives au niveau national et interprofessionnel. Le paritarisme s'exerce à tous les niveaux décisionnels de la gouvernance de l'Agirc-Arrco : pilotage du régime et mise en œuvre de sa gestion.

À chacun de ces niveaux, les instances responsables doivent disposer des informations financières correspondant à leur domaine de compétence. L'activité (y compris la gestion des réserves) de chacune des institutions de l'Agirc-Arrco et de la fédération est ainsi retracée au travers de trois domaines d'activité, financièrement et comptablement distincts.

I.3. Organisation comptable de l'Agirc-Arrco

I.3.1. Cadre comptable

Les comptes individuels de la fédération et des institutions de retraite complémentaire de l'Agirc-Arrco sont établis conformément aux principes comptables généraux du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale et d'un PCUOSS adapté à leurs spécificités, conformément aux dispositions du code de la sécurité sociale¹⁶.

I.3.2. Établissement des comptes combinés de l'Agirc-Arrco

Le régime Agirc-Arrco s'organise autour d'une fédération et d'institutions de retraite complémentaire.

Il présente la particularité de regrouper dans son périmètre, dit de combinaison, des entités intégrées directement ou par palier par des méthodes de combinaison ou par des méthodes de

¹⁴ Article L. 921-4 du code de la sécurité sociale.

¹⁵ Article L.921-1 du code de la sécurité sociale.

¹⁶ Article R. 922-54 du code de la sécurité sociale : « *Les institutions de retraite complémentaire et leurs fédérations appliquent le plan comptable mentionné à l'article L.114-5 [Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, PCUOSS]. Les fédérations peuvent y apporter les adaptations qui sont nécessaires à l'exercice de leur mission, après avis conforme du Conseil de normalisation des comptes publics.* »

Ces adaptations ont été initialement élaborées par le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2005-08 du 3 novembre 2005, modifié par le règlement CRC n°2009-02 du 3 décembre 2009.

consolidation. La structure de ce périmètre de combinaison différencie le régime Agirc-Arrco des régimes obligatoires de base dont le périmètre ne comprend que des entités liées par un lien de combinaison.

Des dispositions réglementaires prévoient l'élaboration de comptes combinés du régime Agirc-Arrco, constitué de la fédération, des institutions de retraite complémentaire et d'autres entités¹⁷.

La fédération et les institutions de retraite complémentaire forment l'« ensemble de tête » du périmètre de combinaison du régime. En complément de cet ensemble de tête, la fédération ou les institutions de retraite complémentaire contrôlent d'autres entités incluses dans le périmètre de combinaison. Ces autres entités ont une activité qui relève principalement de la gestion de parcs immobiliers, d'établissements sanitaires et médico-sociaux et d'entités de moyens.

Les dispositions retenues pour la combinaison applicable à l'ensemble de tête et aux autres entités du périmètre liées par un lien de combinaison sont celles du règlement n°2020-01 de l'Autorité des normes comptables adaptées aux spécificités de l'Agirc-Arrco.

Quant aux dispositions sur la consolidation pour les autres entités contrôlées, ce sont celles de la norme sur les comptes consolidés des établissements publics nationaux, - elles-mêmes largement inspirées du règlement n°2020-01 de l'Autorité des normes comptables -, là aussi adaptées aux spécificités de l'Agirc-Arrco.

Les comptes combinés matérialisent les comptes du régime.

La combinaison des comptes est effectuée par domaine d'activité pour répondre au besoin d'informations financières adapté au mode de gouvernance paritaire du régime.

I.3.3. Certification des comptes combinés

Les comptes combinés de l'Agirc-Arrco sont soumis au dispositif de certification des comptes par deux commissaires aux comptes conformément à des dispositions réglementaires¹⁸.

II. PRINCIPES GÉNÉRAUX

II.1. Primauté des principes et méthodes comptables applicables aux comptes individuels

Comme mentionné *supra*, les comptes individuels de la fédération et des institutions de retraite complémentaire Agirc-Arrco sont élaborés selon les principes normatifs du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale et à partir d'un plan comptable issu d'un PCUOSS adapté conformément aux dispositions du code de la sécurité sociale.

¹⁷ Article R.922-48 du code de la sécurité sociale : « *L'assemblée générale entend les rapports des commissaires aux comptes sur les comptes de la fédération et sur les comptes combinés des institutions de retraite complémentaire et de la fédération. Elle approuve les comptes de la fédération et les comptes combinés au titre de l'exercice écoulé (...)* ».

¹⁸ Article R. 922-56 du code de la sécurité sociale : « *(...) Une fédération d'institutions de retraite complémentaire a l'obligation de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants. Ceux-ci certifient les comptes de la fédération ainsi que les comptes combinés des institutions de retraite complémentaire.* »

Le choix a été fait de se fonder sur ces normes pour établir les comptes combinés du régime Agirc-Arrco, lesquelles constituent le référentiel comptable de l'entité combinante, et permet aux états financiers combinés de traduire de façon appropriée les spécificités de l'activité du régime.

Ce texte présente les modalités d'élaboration des comptes combinés de l'Agirc-Arrco. Toutefois, dans l'hypothèse où il n'apporterait pas de réponse à certaines situations spécifiques propres à la consolidation et à la combinaison, les organismes sont invités à se référer aux dispositions du règlement de l'ANC n°2020-01 relatif aux comptes consolidés.

Par ailleurs, à l'instar de ce qui est prévu par la norme 1 du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale pour les comptes individuels, la possibilité d'adapter le modèle de présentation des états financiers combinés en ajoutant ou modifiant certaines rubriques est autorisée, sous réserve de respecter l'architecture globale des modèles et de fournir en annexe une information appropriée.

II.2. Caractère significatif

Le caractère significatif est retenu en matière de retraitements de combinaison/consolidation.

Cela signifie en particulier que lorsqu'un retraitement de combinaison/consolidation est jugé d'une importance négligeable, ou que son coût est jugé excessif par rapport à l'intérêt de celui-ci, il peut ne pas être effectué.

II.3. Conventions de rédaction

> Combinaison/consolidation

Par convention, toute entité incluse dans le périmètre de combinaison de l'Agirc-Arrco, qu'elle soit intégrée par le biais de la méthode de la combinaison ou par une méthode de consolidation, est considérée comme une entité « combinée » du régime Agirc-Arrco, faisant partie du « périmètre de combinaison » du régime.

> Titres, participations, droits

Le périmètre de combinaison est constitué d'un ensemble de tête et de l'ensemble des entités qu'il contrôle de manière exclusive ou conjointe, ainsi que de l'ensemble des entités sur lesquelles il exerce une influence notable.

Certaines de ces entités sont constituées sous la forme de sociétés par actions. D'autres entités contrôlées peuvent être dépourvues de capital social.

Pour permettre de couvrir toutes les situations, et malgré la lourdeur de rédaction qui en résulte, les présentes dispositions font en général référence à la notion de « titres/participations/droits » qui doit être comprise de manière plus large que la seule détention d'actions et comprendre la détention de parts et autres formes de droits sur les fonds propres, liés notamment à la gouvernance de ces entités.

> Capitaux propres, fonds propres

Pour les raisons indiquées *supra*, les présentes dispositions utilisent dans certains cas le terme de fonds propres couvrant alternativement la notion de capitaux propres ou de fonds propres des entités du périmètre.

> **Actionnaires, associés, membres**

Lors de l'élaboration de ce texte, la pertinence des termes « d'actionnaires » et d'associés a été examinée. Considérant que les notions d'actionnaires et d'associés s'appliquent à un très large spectre d'entités (sociétés par actions, groupements, etc.), ces termes ont été considérés comme adaptés. Pour tenir compte de l'existence des groupements et des associations, le terme de « membres » a été ajouté lorsque cela était opportun.

III. SPÉCIFICITÉ DE LA COMBINAISON DU RÉGIME AGIRC-ARRCO

Les institutions de retraite complémentaire peuvent être membres de groupes de protection sociale comprenant notamment des institutions de prévoyance et des mutuelles avec lesquelles elles partagent des entités de moyens chargées de réaliser des opérations administratives. Afin de donner une meilleure représentation des charges engagées par l'ensemble combiné au travers des entités de moyens, la quote-part des actifs immobiliers financés, la quote-part des provisions pour risques et charges et la ventilation par nature de la quote-part des produits et charges refacturés par ces entités sont pris en compte dans les comptes combinés en lieu et place respectivement des comptes courants représentatifs des immobilisations financées, des provisions pour risques et de la quote-part de charges nettes facturée à chaque entité.

IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AU RÈGLEMENT N°2020-01 DE L'AUTORITÉ DES NORMES COMPTABLES

Les dispositions de ce texte ne présentent pas de divergence majeure par rapport aux dispositions du règlement n°2020-01 de l'Autorité des normes comptables.

Certaines dispositions qui figurent dans ce règlement n'ont toutefois pas été retenues lorsqu'il apparaît que les situations auxquelles elles s'appliquent ne se rencontrent pas dans le cadre de l'Agirc-Arrco.

Il en est ainsi, par exemple, des dispositions relatives aux entités ad hoc, aux groupes multisectoriels, aux entités situées dans des pays à forte inflation, à l'acquisition ou à la cession d'une branche complète d'activité, au regroupement entre entités sous contrôle commun.

Pour la même raison, certains dispositifs ont été simplifiés. Ainsi, compte tenu du poids non significatif des entités fiscalisées dans le périmètre de l'Agirc-Arrco, les actifs et passifs d'impôts différés ne sont pas comptabilisés.

PRINCIPES COMPTABLES

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

1.1. Dispositions réglementaires

Le présent texte s'applique aux comptes combinés de l'Agirc-Arrco rendus obligatoires par l'article R. 922-48 du code de la sécurité sociale qui dispose que « *l'assemblée générale entend les rapports des commissaires aux comptes sur [...] les comptes combinés des institutions de retraite complémentaire et de la fédération. Elle approuve [...] les comptes combinés au titre de l'exercice écoulé.* »

1.2. Objectif des comptes combinés

Les comptes combinés de l'Agirc-Arrco rendent compte de la situation financière et patrimoniale du régime. Ils présentent les comptes d'un ensemble d'entités, comme si cet ensemble était formé d'une seule entité.

Ils apportent une réponse à la gouvernance de l'Agirc-Arrco et à l'information requise pour les besoins de tiers. Ils apportent également aux pouvoirs publics et à leurs services toutes les informations nécessaires à l'élaboration des agrégats financiers présentés dans les lois de financement de la sécurité sociale.

Les comptes combinés donnent des informations sur le patrimoine, la situation financière, ainsi que sur le résultat de l'ensemble combiné. Ils comprennent un bilan, un compte de résultat et une annexe qui forment un tout indissociable. Ils doivent être présentés sous une forme comparative par rapport à l'exercice précédent.

Ils sont établis à partir des comptes individuels de la fédération, des institutions de retraite complémentaire et des autres entités intégrées dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

1.3. Date de clôture et calendrier

Les comptes combinés sont établis à la date de clôture des comptes de l'entité combinante. L'exercice comptable s'étend, sauf dérogation, du 1^{er} janvier au 31 décembre¹.

Les comptes combinés sont arrêtés selon un calendrier prévu par le conseil d'administration de la fédération, dans la limite de neuf mois suivant la date de clôture pour les institutions de retraite² et de douze mois pour la fédération³.

Les entités qui ne clôturent pas leur exercice comptable à la date retenue pour les comptes combinés fournissent des comptes intérimaires pour l'élaboration des comptes combinés.

¹ Statuts des institutions de retraite et de la fédération.

² Article R. 922-37 du code de la sécurité sociale.

³ Article R. 922-48 du code de la sécurité sociale.

Si la date de clôture de l'exercice de ces entités n'est pas antérieure ou postérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de combinaison, il n'est toutefois pas nécessaire d'établir des comptes intérimaires, à condition de prendre en compte les opérations significatives entre les deux dates.

2. PÉRIMÈTRE DE COMBINAISON

Le périmètre de combinaison de l'Agirc-Arrco s'organise autour de la fédération et des institutions de retraite complémentaire adhérentes à la fédération, liées entre elles par un lien de combinaison.

L'ensemble de tête est constitué de la fédération, entité combinante, et des institutions de retraite complémentaire.

Les autres entités sont celles qui font l'objet d'un contrôle (ou d'une influence notable dans certains cas) par une ou plusieurs entités de l'ensemble de tête. Ces entités sont intégrées dans le périmètre de combinaison de l'Agirc-Arrco par la méthode de la consolidation.

D'autres entités peuvent être également reliées par un lien de combinaison à une ou plusieurs entités du périmètre de combinaison.

Le 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.

Ces entités, et notamment celles de petite taille, sont incluses dans le périmètre de combinaison de l'Agirc-Arrco sur la base du seuil de signification déterminé par la fédération.

2.1. Entités incluses dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco

2.1.1. Entité combinante

Selon les dispositions réglementaires⁴, l'entité chargée des opérations de combinaison, dénommée « entité combinante », est la fédération Agirc-Arrco.

2.1.2. Ensemble de tête

Les entités constitutives de l'ensemble de tête sont la fédération et les institutions de retraite complémentaire adhérentes à la fédération, liées entre elles par un lien de combinaison. L'existence d'un tel lien est reconnue par l'article R.922-48 du code de la sécurité sociale.

2.1.3. Autres entités du périmètre

Les autres entités faisant partie du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco sont de deux natures.

- > des entités intégrées dans le périmètre par des méthodes de consolidation,

⁴ Article R.922-48 du code de la sécurité sociale.

- > des entités liées par un lien de combinaison incluses dans le périmètre de combinaison par des méthodes de combinaison.

2.1.3.1. *Entités intégrées dans le périmètre par des méthodes de consolidation*

Les entités intégrées dans le périmètre de combinaison de l'Agirc-Arrco par des méthodes de consolidation sont :

- > les entités contrôlées de manière exclusive par une (ou plusieurs) entités comprise(s) dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco ;
- > les entités contrôlées conjointement par une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco ;
- > les entités sur lesquelles est exercée une influence notable par une (ou plusieurs) entité(s) comprise(s) dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

L'appréciation du pourcentage de contrôle pour les entités doit se faire au niveau du cumul de l'ensemble des entités du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

Entités sous contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer avantage de ses activités.

Il résulte :

- > soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- > soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entité ; l'ensemble de tête est présumé avoir effectué cette désignation lorsqu'il a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote et qu'aucun autre actionnaire/associé/membre ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- > soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité, en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'ensemble de tête a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs, passifs et éléments de hors bilan de la même façon qu'il contrôle ce même type d'éléments dans sa propre entité.

L'analyse du contrôle est réalisée au niveau de l'entité combinante, pour l'ensemble du pourcentage de l'ensemble combiné, en tenant compte de l'ensemble des accords contractuels pertinents à cet égard.

En cas de détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote, le contrôle exclusif est présumé. Cette présomption peut être réfutée en cas de conditions particulières prévues dans un pacte d'actionnaires ou d'autres contrats ou conventions.

Entités sous contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'actionnaires/associés/membres de sorte que les politiques financières et opérationnelles résultent de leur accord.

Deux éléments sont essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- > un nombre limité d'actionnaires/associés/membres partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun d'entre eux n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'actionnaires/associés/membres minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;
- > un accord contractuel qui :
 - o prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun,
 - o établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les actionnaires/associés/membres participant au contrôle conjoint.

Entités sous influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de gouvernance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

L'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une entité est présumée lorsque l'entité combinante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20 % des droits de vote de cette entité.

2.1.3.2. Entités intégrées dans le périmètre par des méthodes de combinaison

Parmi les autres entités du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco, certaines sont liées à l'une ou plusieurs des entités du périmètre de combinaison par un lien de combinaison.

Le lien de combinaison est celui décrit *supra*.

2.2. Date d'entrée et date de sortie du périmètre de combinaison

2.2.1. Date d'entrée dans le périmètre de combinaison

Principe général

Une entité entre dans le périmètre de combinaison à la date de prise de contrôle ou d'influence notable par l'ensemble de tête ou par toute entité contrôlée par ce dernier.

Cette date peut correspondre notamment :

- > à la date d'adhésion à la fédération d'une nouvelle institution de retraite, découlant de l'arrêté autorisant le fonctionnement de cette dernière⁵ ;
- > à la date d'acquisition des titres/participations/droits par l'entité combinante ou par une entité combinée ;
- > à la date de prise de contrôle ou d'influence notable, si l'acquisition a eu lieu en plusieurs fois ;
- > à la date prévue par le contrat si celui-ci prévoit le transfert du contrôle à une date différente de celle du transfert des titres/participations/droits acquis.

Le fait qu'un contrat comporte une clause de rétroactivité ne suffit pas à placer le transfert du contrôle à une date différente de celle du transfert des titres/participations/droits.

Première intégration d'une entité contrôlée ou sous influence notable depuis plusieurs exercices

Lorsqu'une entité contrôlée ou sous influence notable et non consolidée antérieurement vient à remplir le critère de significativité, elle est incluse dans le périmètre de combinaison. Son entrée dans le périmètre est alors comptabilisée comme si elle avait été consolidée depuis la date de prise de contrôle ou d'influence notable par l'ensemble de tête ou par toute entité contrôlée par ce dernier. Toutefois, les résultats accumulés de cette entité depuis sa prise de contrôle ou d'influence notable ne sont pas comptabilisés en réserves à l'ouverture de l'exercice mais en résultat, après déduction des dividendes reçus par l'ensemble combiné et le cas échéant de l'amortissement et la dépréciation de l'écart d'acquisition.

2.2.2. Date de sortie du périmètre de combinaison

Une entité sort du périmètre de combinaison à la date de perte de contrôle ou d'influence notable, ou du lien de combinaison.

En cas de cession, le transfert du contrôle ou d'influence notable est en général concomitant au transfert des droits de vote attachés aux titres/participations/droits. Ainsi, même si des accords de cession d'une entité intégrée sont intervenus à la date de clôture d'un exercice, l'entité cédante continue à consolider cette entité car elle en a encore le contrôle.

Toutefois, l'entité contrôlée peut être déconsolidée dans des cas très exceptionnels où le transfert de contrôle est effectué avant le transfert des titres/participations/droits, soit à la suite de changements dans les organes de direction ou de gouvernance, soit du fait d'un contrat entre les parties intervenant avant la date de clôture des comptes. L'entité cédante doit alors pouvoir justifier, par des éléments de fait, que la perte du contrôle est effective avant le transfert des droits de vote.

La cession temporaire, sans perte de contrôle, de titres/participations/droits d'entités consolidées, suivie de leur rachat dans un bref délai ne doit pas avoir de conséquence sur l'établissement des comptes combinés à la clôture de l'exercice de l'entité qui les cède provisoirement.

⁵ Article R.922-2 du code de la sécurité sociale.

En cas de perte de contrôle sans cession, par exemple à la suite d'une dilution ou en raison de restrictions sévères et durables, la sortie du périmètre de combinaison est concomitante au fait générateur de la perte de contrôle.

2.3. Exclusions du périmètre

Une entité contrôlée ou sous influence notable est exclue du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco lorsque des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée par l'ensemble de tête sur ladite entité ou les possibilités de transfert de fonds par ladite entité.

L'entité peut également être laissée en dehors du périmètre lorsque :

- > les titres/participations/droits de cette filiale ne sont détenus qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- > la filiale ou la participation ne représente, seule ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif d'établissement des comptes combinés devant être réguliers et sincères et donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco ;
- > les informations nécessaires à l'établissement des comptes combinés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles avec ceux relatifs à l'approbation desdits comptes.

Une information justifiant l'exclusion est fournie dans l'annexe.

Lorsque les titres/participations/droits de l'entité contrôlée ou sous influence notable sont détenus uniquement en vue d'une cession ultérieure partielle, le contrôle ou l'influence notable est défini par référence à la fraction destinée à être durablement possédée.

Lorsqu'une entité est exclue du périmètre de combinaison, ses titres/participations/droits sont comptabilisés en « immobilisations financières » dans les comptes combinés.

L'exclusion d'une entité non significative ne peut avoir pour effet de ne pas prendre en compte une situation globale significativement négative.

Conformément aux dispositions de la norme 12 sur les passifs non financiers du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale, une provision pour risques devra, le cas échéant, être constituée.

3. COMBINAISON DIRECTE OU PAR PALIER

La combinaison est effectuée à partir des comptes individuels des entités comprises dans le périmètre de combinaison, après avoir effectué les retraitements et éliminations préalables.

Elle est réalisée soit directement par l'entité combinante, soit par paliers, c'est-à-dire en combinant successivement des sous-ensembles dans des ensembles plus grands.

Les fonds propres combinés, les écarts d'acquisition et d'évaluation, les intérêts minoritaires et le résultat déterminés dans le cadre d'une combinaison directe doivent être les mêmes que ceux qui seraient obtenus si la combinaison était réalisée par paliers.

4. MÉTHODES DE COMBINAISON

Les méthodes décrites ci-après présentent les modalités d'intégration dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco des institutions de retraite complémentaire liées par un lien de combinaison à la fédération, et des seules entités liées par un lien de combinaison à l'une des entités du périmètre de combinaison.

4.1. Les opérations de combinaison

Pour les entités constituant l'ensemble de tête et pour les entités liées par un lien de combinaison à l'une des entités du périmètre de combinaison, la combinaison est obtenue en procédant aux opérations décrites ci-après.

- > ***Cumul des éléments d'actif et de passif, de charges et de produits des comptes individuels établis conformément aux principes comptables applicables aux organismes de sécurité sociale, éventuellement après retraitements et reclassement.***
- > ***Non constatation d'intérêts minoritaires lors du cumul des fonds propres.***

L'entrée d'une entité de l'ensemble de tête dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco ne provenant pas de l'acquisition de titres, les fonds propres combinés représentent le cumul des fonds propres de ces entités.

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

- > ***Élimination des résultats internes, des opérations et comptes réciproques, affectant ou non le résultat combiné, des comptes individuels des entités combinées.***

Ces opérations sont traitées au point « 9. Méthodes comptables de l'ensemble combiné ».

4.2. Détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs des entités combinées

L'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco 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 méthodes comptables du régime, à la date de la première combinaison, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions.

L'écart résultant de l'harmonisation des comptes aux méthodes comptables du groupe est ajouté ou retranché des fonds propres combinés du régime Agirc-Arrco.

4.3. 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.

5. MÉTHODES DE CONSOLIDATION

En complément de l'ensemble de tête et des entités liées par un lien de combinaison à l'une des entités du périmètre de combinaison concernés par les méthodes de combinaison abordées *supra*, le périmètre de combinaison comporte d'autres entités intégrées⁶ par des méthodes de consolidation.

Les méthodes de consolidation sont les suivantes :

- > pour les entités sous contrôle exclusif, l'intégration globale ;
- > pour les entités sous contrôle conjoint, l'intégration proportionnelle ;
- > pour les entités sous influence notable, la mise en équivalence.

5.1. Intégration globale des entités sous contrôle exclusif

L'intégration globale consiste à :

- > intégrer les éléments des comptes des entités concernées, après retraitements éventuels ;
- > répartir les capitaux / fonds propres et le résultat entre les intérêts de l'entité combinante et les intérêts des autres actionnaires/associés/membres dits « intérêts minoritaires » ;
- > éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée globalement et les autres entités comprises dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

La règle selon laquelle les entités sous contrôle exclusif sont consolidées par intégration globale s'applique également à celles dont les comptes individuels sont structurés de manière différente de ceux des autres entités incluses dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco, parce qu'elles établissent leurs comptes individuels dans un autre référentiel comptable.

5.2. Intégration proportionnelle des entités sous contrôle conjoint

L'intégration proportionnelle consiste à :

- > intégrer la fraction représentative des intérêts du régime dans les éléments des comptes de l'entité consolidée, après retraitements éventuels ; aucun intérêt minoritaire n'est donc constaté ;
- > éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée proportionnellement et les autres entités comprises dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

5.3. Mise en équivalence des entités sous influence notable

La mise en équivalence appliquée aux titres de participation détenus dans les entités sous influence notable consiste à :

- > substituer à la valeur comptable des titres de participation détenus, la quote-part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice, déterminés conformément aux méthodes comptables appliquées dans les comptes combinés ;

⁶ Ces autres entités, périphériques, ont une activité qui relève principalement de la gestion de parcs immobiliers, d'établissements sanitaires et médico-sociaux et d'entités de moyens.

- > éliminer les opérations et comptes entre l'entité mise en équivalence et les autres entités comprises dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

6. MÉTHODE DE L'INTÉGRATION GLOBALE

6.1. Entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison en une seule opération

6.1.1. Coût d'acquisition

Le coût d'acquisition d'une entité est égal au montant de la rémunération remise au vendeur par l'entité combinante (liquidités, actifs ou titres émis par une entité comprise dans le périmètre, estimés à leur valeur vénale), majoré de tous les autres coûts directement imputables à l'acquisition. Lorsque le paiement est différé ou étalé, ce coût doit être actualisé si les effets de l'actualisation sont significatifs.

Les autres coûts directement imputables à l'acquisition incluent les droits d'enregistrement, les honoraires versés aux consultants et experts externes participant à l'opération.

6.1.2. Actifs et passifs identifiables

L'identification et l'évaluation des actifs et passifs s'appuient sur une démarche explicite et documentée.

Les actifs et passifs identifiables de l'entité acquise, y compris les éléments incorporels, sont des éléments susceptibles d'être évalués séparément dans des conditions permettant un suivi de leur valeur.

Pour être comptabilisés, les actifs et passifs identifiables doivent répondre aux définitions prévues par le Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale applicables aux comptes individuels.

Ce principe peut aboutir à la comptabilisation de certains actifs et passifs que l'entité acquise n'avait pas précédemment comptabilisés dans ses comptes individuels.

Il peut s'agir, par exemple, de brevets, marques acquises ou créées en interne par l'entité acquise, relations contractuelles avec les clients de l'entité acquise, de projets de développement en cours répondant aux conditions de la norme 5 du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale.

De même, en matière de provisions pour risques et charges, les provisions pour coûts de restructuration ne sont comptabilisées que si, au plus tard à la date d'acquisition, elles répondent aux conditions de comptabilisation des passifs prévues par la norme 12 du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale.

En revanche, certains actifs et passifs ne sont pas considérés comme identifiables. Il s'agit par exemple :

- > des écarts d'acquisition résiduels figurant au bilan consolidé de l'entité acquise, si cette dernière contrôle des filiales : il conviendra, d'affecter à l'activité concernée par ce sous-groupe la part d'écart d'acquisition qui lui correspond ;

- > des frais d'émission d'emprunts, des primes de remboursement d'obligations non encore amorties à la date d'acquisition, etc.

6.1.3. Principe général d'évaluation

Lors de la première intégration dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco d'une entité contrôlée exclusivement, les actifs et passifs identifiables sont inscrits à leur valeur d'entrée.

L'évaluation des actifs et passifs identifiables doit être faite en fonction de la situation existant à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de combinaison, sans que les événements ultérieurs puissent être pris en considération.

6.1.3.1. Détermination de la valeur d'entrée

La valeur d'entrée correspond au prix que l'organisme acquéreur aurait accepté de payer s'il avait acquis les actifs et passifs identifiés séparément.

L'évaluation de la valeur d'entrée d'un actif tient compte de l'utilisation envisagée par l'acquéreur.

Les droits des minoritaires sont calculés sur la base de l'actif net réévalué de l'entité acquise.

6.1.3.2. Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

L'évaluation ultérieure des valeurs d'entrée se fait à chaque clôture conformément aux méthodes comptables du présent texte.

Les valeurs d'entrée qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur (et non par suite d'un changement d'estimation) lors de la première consolidation doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive de l'écart d'acquisition.

6.1.3.3. Écart d'évaluation et écart d'acquisition

L'écart d'évaluation correspond à la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan et la valeur comptable du même élément dans le bilan de l'entité contrôlée retraité aux normes comptables de l'ensemble combiné.

La différence entre le coût d'acquisition et la part de l'entité acquéreuse dans les actifs et passifs identifiables évalués à la valeur d'entrée, à la date d'acquisition, constitue l'écart d'acquisition.

6.1.3.4. Période d'évaluation

Lors de la première clôture suivant l'acquisition, une évaluation provisoire doit être faite pour les actifs et passifs identifiables dont l'estimation est suffisamment fiable.

Néanmoins, il existe un délai se terminant à la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à celui de l'acquisition, au cours duquel il peut être procédé aux analyses et expertises nécessaires en vue de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et passifs identifiables.

Pendant ce délai, l'organisme acquéreur comptabilise des actifs ou des passifs additionnels ou ajuste les valeurs des actifs et des passifs identifiés sur la base des informations nouvelles obtenues, dès lors que, si ces informations avaient été connues à la date d'acquisition, elles auraient abouti à la comptabilisation de ces actifs et passifs à cette date.

Sous cette condition, les valeurs fixées lors de l'entrée dans le bilan sont modifiées et il en découle une modification de la valeur brute et le cas échéant une modification des amortissements cumulés de l'écart d'acquisition.

Les ajustements ainsi comptabilisés après l'exercice d'acquisition impactent le bilan d'ouverture de cet exercice et n'ont donc pas d'effet sur les comptes combinés de l'exercice d'acquisition.

Des plus ou moins-values réalisées pendant la période d'évaluation sur les éléments identifiés lors de la première consolidation, ou l'utilisation effective de provisions, peuvent amener à remettre en cause leur valeur d'entrée. À l'inverse, cette dernière n'est pas modifiée lorsque les plus ou moins-values sont générées par un événement postérieur à la date d'acquisition et indépendant de cette acquisition.

6.1.3.5. *Écart d'acquisition positif*

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

La durée d'utilisation, limitée ou non, de l'écart d'acquisition est déterminée à partir de l'analyse documentée des caractéristiques pertinentes de l'opération d'acquisition concernée, notamment sur les aspects techniques, économiques et juridiques (par exemple, la limitation du cycle de vie des produits générés par l'acquisition, les synergies attendues de l'acquisition, les raisons légales ou contractuelles bornant l'horizon d'exercice de l'activité, etc.).

Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée pendant laquelle l'écart d'acquisition procurera des avantages économiques à l'ensemble combiné, cet écart 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.

À chaque clôture des comptes, il doit être apprécié 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 *supra*, un test de dépréciation est réalisé ; l'écart d'acquisition, le cas échéant déprécié, est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle.

6.1.3.6. *Écart d'acquisition négatif*

Un écart d'acquisition négatif correspond généralement, soit à un gain potentiel du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses, soit à une rentabilité insuffisante de l'entité acquise.

Toutefois, lors de l'acquisition, les actifs incorporels identifiés qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif ne doivent pas être comptabilisés au bilan combiné s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif.

L'excédent négatif éventuel est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les conditions déterminées lors de l'acquisition.

L'écart d'acquisition négatif est inscrit au passif en dehors des fonds propres des comptes combinés, sur une ligne spécifique du bilan.

6.2. Autres variations de pourcentage de contrôle ou de détention

6.2.1. Prise du contrôle exclusif d'une entité par lots successifs

6.2.1.1. Intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence

Pour l'intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence, le coût d'acquisition total (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément au paragraphe sur le coût d'acquisition.

Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle conformément aux dispositions figurant *supra* et l'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres (ou de fonds propres) antérieurement mise en équivalence est porté directement dans les réserves combinées du régime Agirc-Arrco.

6.2.1.2. Intégration globale d'une entité précédemment intégrée proportionnellement

Pour l'intégration globale d'une entité précédemment intégrée proportionnellement, le coût d'acquisition total (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément au paragraphe sur le coût d'acquisition.

Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle exclusif, conformément aux dispositions figurant *supra* et l'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres (ou de fonds propres) antérieurement consolidée par intégration proportionnelle est porté directement dans les réserves combinées de l'Agirc-Arrco.

6.2.2. Variations du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement

6.2.2.1. Augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement

Dans le cas d'une augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement, les acquisitions complémentaires ne remettent pas en cause les évaluations des actifs et passifs identifiés, déterminées à la date de la prise de contrôle. L'écart dégagé est affecté en totalité en écart d'acquisition.

Un écart d'acquisition complémentaire est comptabilisé conformément aux dispositions figurant *supra*.

Si un écart négatif est dégagé, le coût d'acquisition est donc inférieur à la quote-part qu'il représente dans les valeurs des éléments actifs et passifs identifiés. Il convient alors de s'interroger sur la valeur en consolidation des actifs de l'entité concernée ce qui peut conduire à constater une dépréciation.

L'écart négatif restant est imputé sur l'écart positif dégagé lors de la première consolidation par intégration globale et, s'il subsiste un solde négatif, celui-ci est présenté au passif du bilan en dehors des fonds propres combinés de l'Agirc-Arrco. Il est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les conditions déterminées lors de la dernière acquisition.

6.2.2.2. Cession d'un pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement

Déconsolidation

La sortie du périmètre de combinaison de l'entité cédée s'effectue à la date du transfert de contrôle à l'entité acquéreuse.

Le compte de résultat combiné retrace les produits réalisés et les charges supportées par l'entité cédée jusqu'à la date de transfert du contrôle.

Lorsque la cession d'une entité est d'une importance significative, il est également admis, afin de faciliter les comparaisons dans le temps, de présenter la quote-part de l'ensemble combiné dans le résultat net de l'entité cédée sur une ligne dédiée du compte de résultat.

Si des accords de cession sont intervenus à la date de clôture de l'exercice et que le transfert du contrôle est effectué avant la date d'arrêté des comptes, les actifs et passifs de l'entité en cours de cession peuvent être regroupés sur une ligne distincte du bilan combiné intitulée « Actifs ou passifs nets en cours de cession ». Le compte de résultat est également présenté selon les modalités définies à l'alinéa ci-dessus.

Résultat de cession

Le résultat de cession est constaté lorsqu'il est réalisé, c'est-à-dire à la date où l'entité qui contrôlait l'entité a transféré le contrôle de l'entité cédée, précédemment contrôlée. Une moins-value doit cependant faire l'objet d'une provision, dès qu'elle est probable.

La plus ou moins-value de cession se calcule à partir de la dernière valeur retenue dans l'ensemble combiné de l'entité comprenant le résultat jusqu'à la date de cession et l'écart d'acquisition résiduel inscrit dans les fonds propres, part de l'ensemble combiné.

Cession partielle - Entité restant consolidée par intégration globale, proportionnelle ou par mise en équivalence

Dans le cas d'une cession partielle d'une entité restant consolidée par intégration globale ou par intégration proportionnelle, l'ensemble des éléments concourant à la détermination de la plus ou moins-value (y compris une quote-part de l'écart d'acquisition) est pris en compte au prorata de la quote-part cédée au regard de la quote-part détenue avant cession, pour déterminer le résultat de cession.

Dans le cas d'une cession partielle conduisant à ce que l'entité antérieurement consolidée globalement soit dorénavant mise en équivalence, la prise en compte du résultat de cession s'effectue de la même manière.

Conformément à l'application de la méthode de la mise en équivalence, les actifs et passifs de l'entité cédée cessent d'être intégrés ligne à ligne aux dates et selon les modalités définies aux points précédents « Déconsolidation » et « Résultat de cession ».

Cession partielle - Entité déconsolidée

Dans le cas d'une cession partielle conduisant à la déconsolidation d'une entité, la prise en compte du résultat de cession s'effectue de la même manière qu'au point précédent « Cession partielle - Entité restant consolidée par intégration globale, proportionnelle ou par mise en équivalence » de ce paragraphe.

Les actifs et passifs cessent d'être intégrés aux dates et selon les modalités définies aux points précédents « Déconsolidation » et « Résultat de cession » de ce paragraphe.

La valeur comptable de la participation conservée, y compris l'écart d'acquisition résiduel à cette date, est dès lors considérée comme son coût d'entrée.

6.2.2.3. Autres cas de modification du pourcentage de détention des titres/participations/droits d'une entité

Augmentation du capital ou des fonds propres d'une entité sous contrôle exclusif

Le cas d'une diminution du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entité sous contrôle exclusif inégalement souscrite par ses associés (ou une augmentation des fonds propres inégalement apportés par ses associés), dont certains ne font pas partie de l'ensemble combiné, est assimilé à une cession partielle et se traduit donc par la constatation en résultat de la plus ou moins-value dégagée.

Le cas d'une augmentation du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entité sous contrôle exclusif inégalement souscrite par ses associés (ou une augmentation des fonds propres inégalement apportés par ses associés), dont certains ne font pas partie de l'ensemble combiné, est assimilé à une acquisition partielle et se traduit donc par la constatation d'un écart d'acquisition.

Reclassement de titres/participations/droits à l'intérieur de l'ensemble combiné

Lorsqu'une opération de reclassement de titres/participations/droits à l'intérieur de l'ensemble combiné fait intervenir deux entités intégrées globalement, la plus ou moins-value en résultant est de caractère interne. Elle est éliminée en totalité, avec répartition entre les intérêts de l'entité consolidante ou combinante et les intérêts minoritaires dans l'entité ayant réalisé un résultat. Les actifs et les passifs sont maintenus à la valeur qu'ils avaient déjà dans les comptes combinés.

Le traitement des modifications de pourcentages d'intérêts liées au transfert total ou partiel des titres/participations/droits d'une entité faisant partie du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco entre deux entités consolidées par intégration globale mais détenues avec des taux d'intérêt différents n'affecte pas le résultat.

En effet, dans la mesure où ces transferts n'ont pas pour effet de permettre l'acquisition ou la cession de tout ou partie des titres/participations/droits de l'entité transférée (ou de l'une ou l'autre des entités concernées par le transfert) détenus par les intérêts minoritaires, et qu'il n'y a aucune transaction avec l'extérieur de l'ensemble combiné, la variation éventuelle des intérêts minoritaires résultant d'un reclassement de titres/participations/droits interne à l'ensemble

combiné trouvera sa contrepartie dans une variation des réserves combinées sans impact sur le résultat. Ce traitement s'applique également aux cas de reclassement d'actifs.

6.2.2.4. Déconsolidation sans cession

Si la déconsolidation est entraînée par une perte de contrôle ou d'influence notable, sans cession de participation, par exemple à la suite de restrictions sévères et durables remettant en cause substantiellement le contrôle exercé sur cette entité ou un passage en dessous des seuils de signification, les titres/participations/droits sont repris à l'actif du bilan pour la quote-part de capitaux propres / fonds propres qu'ils représentent à la date de déconsolidation, augmentée de l'écart d'acquisition résiduel. L'opération n'entraîne en elle-même ni plus-value, ni moins-value, ni modification des capitaux propres / fonds propres combinés du régime Agirc-Arrco.

6.3. Autres dispositions pour les intégrations globales

6.3.1. Élimination des opérations réciproques

6.3.1.1. Opérations n'affectant pas le résultat combiné

Les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans leur totalité. Il en est de même pour les engagements hors bilan.

6.3.1.2. Opérations affectant le résultat combiné

L'élimination des profits et des pertes ainsi que des plus-values et moins-values est pratiquée à 100 %, puis répartie entre les intérêts de l'entité combinante et les intérêts minoritaires dans l'entité ayant réalisé le résultat.

En cas d'élimination de pertes, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément d'actif cédé ne fait pas l'objet d'une dépréciation.

L'élimination des incidences des opérations internes portant sur des actifs a pour conséquence de les ramener à leur valeur comptable préalable à l'opération interne dans le bilan combiné du régime Agirc-Arrco.

Les dividendes intragroupes sont également éliminés en totalité, y compris les dividendes qui portent sur des résultats antérieurs à la première intégration dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco.

Les dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres et, le cas échéant, les dotations aux provisions constituées en raison de pertes subies par les entités contrôlées de manière exclusive sont éliminées en totalité.

Les opérations internes devant être éliminées couvrent, par exemple, les plus et moins-values de cession internes d'actifs immobilisés.

6.3.2. Intérêts minoritaires

6.3.2.1. Intérêts minoritaires débiteurs

Lorsque, à la suite de pertes, la part revenant aux intérêts minoritaires d'une entité consolidée par intégration globale devient négative, l'excédent ainsi que les pertes ultérieures imputables aux

intérêts minoritaires sont déduits des intérêts majoritaires, sauf si les actionnaires/associés/membres minoritaires ont l'obligation formelle de combler ces pertes.

Si, ultérieurement, l'entité consolidée réalise des bénéfices, les intérêts majoritaires sont alors crédités de la totalité des profits jusqu'à ce que la partie qu'ils avaient assumée des pertes imputables aux intérêts minoritaires ait été totalement éliminée.

6.3.2.3. *Échange de participations minoritaires*

Conformément au principe général, les échanges de participations minoritaires se comptabilisent dans tous les cas à la valeur la plus sûre des deux lots échangés et conduisent à la détermination d'une plus ou moins-value par rapport à leur valeur comptable consolidée.

7. MÉTHODE DE L'INTÉGRATION PROPORTIONNELLE

7.1. Principes généraux

La différence essentielle avec l'intégration globale consiste en ce que l'intégration des éléments constituant le patrimoine et le résultat de l'entité sous contrôle conjoint ne s'effectue qu'au prorata de la fraction représentative de la participation de l'entité détentrice des titres/participations/droits sans constatation d'intérêts minoritaires directs.

Néanmoins, les règles générales définies pour l'intégration globale, s'appliquent pour évaluer les capitaux propres / fonds propres et les résultats des entités intégrées proportionnellement, sous réserve des dispositions particulières ci-dessous.

Variations ultérieures du pourcentage d'intérêt avec maintien de l'intégration proportionnelle

Les augmentations de pourcentage d'intérêts dans une entité précédemment consolidée par intégration proportionnelle et qui reste consolidée selon cette méthode sont traitées ainsi :

- > les acquisitions complémentaires de titres/participations/droits ne remettent pas en cause les évaluations des actifs et passifs identifiés, déterminés à la date de prise de contrôle conjoint, l'écart dégagé étant affecté en totalité en écart d'acquisition ;
- > l'écart d'acquisition complémentaire est comptabilisé conformément aux dispositions précédentes sur les écarts d'acquisition positifs et négatifs.

7.2. Élimination des opérations réciproques

7.2.1. Opérations n'affectant pas le résultat

Pour les opérations entre une entité intégrée proportionnellement et une entité intégrée globalement, les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement. La différence entre le montant ainsi éliminé et le montant de ces dettes et de ces créances est assimilée à une dette ou à une créance envers les entités extérieures à l'ensemble combiné.

7.2.2. Opérations affectant le résultat

Pour les opérations entre une entité intégrée proportionnellement et une entité intégrée globalement qui affectent le résultat combiné :

- > En cas de cession par une entité intégrée globalement à une entité intégrée proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement. Il en est de même en cas de cession par une entité intégrée proportionnellement à une entité intégrée globalement.
- > Les dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres/participations/droits, en raison des pertes subies par les entités intégrées proportionnellement, sont éliminées en totalité.

7.2.3. Élimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement

En cas de transaction effectuée entre deux entités intégrées proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage le plus faible des deux participations.

8. MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE

8.1. Principes généraux

Les règles générales de consolidation, définies pour l'intégration globale, s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats des entités mises en équivalence sous réserve des dispositions particulières ci-dessous.

Comme pour les intégrations globales et proportionnelles, ces retraitements et éliminations ne sont effectués et les informations ne sont données que s'ils revêtent une importance significative.

8.1.1. Première consolidation

À la date de première consolidation, la mise en équivalence consiste à substituer, à la valeur comptable des titres de participation détenus, la quote-part qu'ils représentent dans les capitaux propres de l'entité consolidée, résultat compris. Ces capitaux propres sont égaux à la différence entre les actifs et les passifs identifiables déterminés selon les règles définies pour l'intégration globale. L'écart qui en résulte est un écart d'acquisition présenté selon les mêmes modalités que les écarts d'acquisition définis dans le cadre de l'intégration globale.

La part du résultat net de l'entité consolidée revenant à l'entité combinante est également présentée au compte de résultat dans une rubrique relative à la quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence.

8.1.2. Consolidations ultérieures

La valeur des titres de participation mis en équivalence est égale, à chaque fin d'exercice, à la quote-part des capitaux propres retraités de l'entité consolidée à laquelle ils équivalent. La variation des capitaux propres retraités des entités mises en équivalence, de quelque nature qu'elle soit, augmente ou diminue donc la valeur des titres de participation mis en équivalence à la clôture de l'exercice précédent.

La variation de valeur des titres de participation d'un exercice à l'autre peut provenir de diverses causes, hormis les cas d'acquisition ou de cession : résultat, distribution de bénéfices, opérations sur le capital, fusion-absorption, apport partiel d'actif, etc.

La fraction du résultat de ces entités est inscrite distinctement au compte de résultat.

Les dividendes reçus des entités mises en équivalence sont éliminés du compte de résultat de l'entité détentrice des titres et sont portés en augmentation des réserves. Lorsque la quote-part de l'entité détentrice des titres dans les capitaux propres d'une entité dont les titres sont mis en équivalence devient négative, cette quote-part est retenue normalement pour une valeur nulle. Cependant, dans le cas où l'entité détentrice a l'obligation légale ou implicite de ne pas se désengager financièrement de sa participation dans l'entité en question, la partie négative des capitaux propres est portée dans la rubrique des provisions. Cette provision est ajustée à la clôture de chaque exercice en fonction de la quote-part dans les capitaux propres de l'entité mise en équivalence.

8.2. Élimination des résultats internes

Les résultats internes compris dans les placements, les immobilisations et autres actifs provenant d'opérations réalisées entre les entités mises en équivalence et les entités dont les comptes sont intégrés globalement ou proportionnellement, et le cas échéant entre entités sous influence notable doivent être éliminés.

Sont éliminés, à hauteur du pourcentage de détention de l'ensemble combiné dans le capital de l'entité mise en équivalence, les résultats compris dans les placements, les immobilisations et autres actifs, et les résultats provenant d'opérations entre cette entité et celles dont les comptes sont intégrés globalement.

Si les opérations ont été effectuées avec une entité intégrée proportionnellement ou mise en équivalence, l'élimination s'effectue à hauteur du produit des pourcentages des deux participations.

Les dépréciations des titres de participation constituées par l'entité détentrice des titres, en raison de pertes subies par les entités mises en équivalence, sont éliminées en totalité.

8.3. Variations ultérieures dans le pourcentage de détention

Lors des variations ultérieures dans le pourcentage de détention, trois cas peuvent se présenter :

- > l'entité précédemment intégrée globalement ou proportionnellement est désormais mise en équivalence ; dans ce cas il convient de se référer aux règles définies au point « Cession partielle - Entité restant consolidée par intégration globale, proportionnelle ou par mise en équivalence », paragraphe sur la cession d'un pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement ;
- > l'entité précédemment mise en équivalence est désormais intégrée globalement ou proportionnellement ; dans ce cas il convient de se référer aux règles définies au paragraphe sur l'intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence ;

- > l'entité précédemment mise en équivalence reste mise en équivalence ; dans ce cas, la valeur des titres/participations/droits mis en équivalence et, le cas échéant, l'écart d'acquisition, sont modifiés comme suit :
 - o lors d'une opération d'acquisition complémentaire, la mise en équivalence de nouveaux titres/participations/droits suit la même règle que celle qui s'applique lors de la première intégration dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco. Le nouvel écart d'acquisition est comptabilisé conformément aux paragraphes sur l'écart d'acquisition positif et l'écart d'acquisition négatif ; l'écart de réévaluation éventuel de la valeur d'équivalence antérieure est porté directement dans les fonds propres combiné ;
 - o 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 (ou fonds propres) mis en équivalence augmentée le cas échéant, des fractions correspondantes du solde résiduel de l'écart d'acquisition.

Le cas d'une diminution du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entité mise en équivalence inégalement souscrite par les associés de cette dernière, dont certains ne font pas partie de l'ensemble combiné, est assimilé à une cession partielle et se traduit donc par la constatation en résultat de la plus ou moins-value dégagée.

Le cas d'une augmentation du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entité mise en équivalence inégalement souscrite par les actionnaires/associés/membres, dont certains ne font pas partie de l'ensemble combiné, est assimilé à une acquisition partielle et se traduit donc par la constatation d'un écart d'acquisition.

9. MÉTHODES COMPTABLES DE L'ENSEMBLE COMBINÉ

9.1. Définitions et retraitements aux méthodes comptables de l'entité combinante

9.1.1. Définitions

Les méthodes comptables visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entités incluses dans le périmètre de combinaison, en tenant compte des caractéristiques propres à la combinaison et des objectifs d'information financière propres aux comptes combinés.

Elles correspondent aux méthodes comptables définies par les normes du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale applicables aux comptes individuels, sous réserve :

- > des méthodes comptables obligatoires en vertu du présent texte nonobstant le fait qu'elles puissent être optionnelles pour les comptes individuels ;
- > des méthodes comptables optionnelles prévues par le présent texte.

9.1.2. Retraitements d'homogénéisation

Les méthodes comptables de l'ensemble combiné fondées sur les dispositions du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale s'appliquent de manière homogène pour les transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires.

Lorsqu'une entité incluse dans le périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco utilise une méthode comptable différente de celle retenue par l'ensemble combiné pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances similaires, ses comptes individuels sont retraités en vue de la préparation des comptes de l'ensemble combiné.

9.1.3. Retraitements qui ont une incidence sur le résultat ou sur les réserves

Ces retraitements sont comptabilisés :

- > au niveau des réserves combinées, s'ils se rapportent à des opérations portant sur des exercices antérieurs et déjà retenues lors des précédentes combinaisons ;
- > dans le résultat combiné, s'ils concernent des opérations imputables à l'exercice ou portant sur des exercices antérieurs et non prises en compte lors des précédentes combinaisons (sauf s'il s'agit de corrections d'erreur).

9.1.4. Particularités liées à la présentation des comptes combinés Agirc-Arrco par domaine d'activité

Les opérations réciproques sur les comptes de bilan ou de résultat sont celles qui ne génèrent pas de résultat au sein du périmètre (créance/dette ou charge/produit).

Pour la présentation des actifs, passifs et résultats par domaine d'activité, les opérations réciproques entre entités du périmètre de combinaison relevant de domaines d'activité différents ne sont pas éliminées.

En revanche, les opérations à l'intérieur du périmètre générant un résultat interne sont éliminées quel que soit le domaine d'activité des entités concernées.

9.1.5. Particularité de l'intégration des opérations avec les entités de moyens

Les principales opérations comptabilisées dans les comptes individuels des entités de l'ensemble combiné, en lien avec les entités de moyens, concernent :

- > les produits et charges de l'entité de moyens refacturés pour leur quote-part à l'ensemble combiné et comptabilisés en sous-traitance intra-groupe dans les comptes individuels de l'ensemble combiné ;
- > les immobilisations des entités de moyens financées par l'ensemble combiné comptabilisées dans des comptes courants spécifiques dans les comptes individuels de l'ensemble combiné ;
- > les provisions pour risques et charges comptabilisés pour leur quote-part dans des comptes courants spécifiques dans les comptes individuels de l'ensemble combiné.

Afin de donner une meilleure représentation des charges engagées par l'ensemble combiné au travers des entités de moyens, la combinaison des entités de moyens est obtenue en procédant aux opérations suivantes :

- > Les comptes courants sont reclassés, par nature de comptes, en :
 - o immobilisations ;
 - o amortissements et dépréciations des immobilisations ;
 - o provisions pour risques et charges ;
 - o comptes courants débiteurs et créditeurs pour les frais de fonctionnement courant.
- > La sous-traitance intragroupe, représentant les refacturations de l'entité à ses membres, est reclassée par nature de charges et de produits.

Les engagements hors bilan de ces entités de moyens doivent également être pris en compte dans l'ensemble combiné pour leur quote-part.

9.1.6. Impôts différés

Compte tenu du poids non significatif des entités fiscalisées dans le périmètre Agirc-Arrco, les actifs et passifs d'impôts différés ne sont pas comptabilisés.

9.2. Méthodes comptables d'application obligatoire dans les comptes combinés pour toutes les entités

9.2.1. Incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales

L'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales est éliminée.

Entrent notamment dans ce cadre :

- > la constatation et la reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entité incluse dans le périmètre de combinaison applique un système d'amortissement dégressif prévu par la législation fiscale, tout en estimant nécessaire de conserver comptablement un mode d'amortissement linéaire ;
- > la constitution et la reprise de provisions réglementées ;
- > la comptabilisation en résultat de l'impact des changements de méthodes.

9.2.2. Inscription au bilan des contrats de crédit-bail et des contrats assimilés⁷

Les contrats de crédit-bail et les contrats assimilés sont comptabilisés :

- > chez le preneur : au bilan sous forme d'une immobilisation et d'un emprunt correspondant ; au compte de résultat, sous forme d'une dotation aux amortissements et d'une charge financière ;
- > chez le bailleur : sous forme de prêts.

⁷ Le Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale ne comprend pas de norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » à la date de publication du présent texte.

Un contrat assimilé à un contrat de crédit-bail remplit au moins une des conditions suivantes :

- > le contrat prévoit le transfert de la propriété au terme de la durée du bail sur option, et les conditions d'exercice de l'option sont telles que le transfert de propriété paraît hautement probable à la date de conclusion du bail ;
- > la durée du bail recouvre l'essentiel de la durée de vie du bien dans les conditions d'utilisation du preneur ;
- > la valeur actualisée des paiements minimaux est proche de la valeur vénale du bien loué à la date de conclusion du bail.

9.2.3. Opérations de cession bail⁷

Lorsqu'un bien mobilier ou immobilier est cédé à un tiers avant d'être repris en location sous forme de crédit-bail ou de contrat assimilé, la cession est réputée ne pas avoir eu lieu et le cédant-preneur :

- > élimine le résultat de la cession figurant à son compte de résultat ;
- > reconstitue à l'actif du bilan la valeur brute et les amortissements cumulés du bien cédé à la date de cession ;
- > continue d'amortir le bien cédé dans les mêmes conditions qu'avant la cession, sur la base de sa durée d'utilisation ou sur la durée du contrat si celle-ci est plus courte ;
- > constate au passif une dette à hauteur du prix de cession perçu ;
- > enregistre ultérieurement les flux relatifs à la dette.

En cas de moins-value, l'immobilisation est dépréciée si sa valeur actuelle est inférieure à sa valeur nette comptable.

9.3. Méthodes comptables d'application optionnelle dans les comptes combinés pour toutes les entités

La réévaluation des actifs s'entend hors correction monétaire en cas de forte inflation et peut être effectuée au niveau des seuls comptes combinés.

Toutefois, si une entité de l'ensemble combiné a procédé à une réévaluation dans ses comptes individuels, il convient soit de l'éliminer dans les comptes combinés, soit de pratiquer la réévaluation pour l'ensemble de l'ensemble combiné dans les conditions fixées par l'article L. 123-18 du code de commerce. En cas de réévaluation de l'ensemble des entités combinées, les dotations aux amortissements ainsi que les plus ou moins-values de cession sont déterminées sur la base des valeurs réévaluées.

10. ÉTATS FINANCIERS COMBINÉS

Les états financiers combinés du régime Agirc-Arrco reprennent la plupart des libellés retenus dans les modèles de la norme 1 « Les états financiers » du Recueil de normes comptables pour les organismes de sécurité sociale.

Le bilan et le compte de résultat présentent toutefois la particularité de présenter distinctement les données relevant de trois domaines d'activité gérés par les institutions :

- > **le domaine des opérations de retraite** qui enregistre les opérations techniques et financières du régime, et l'ensemble des opérations relatives à la compensation financière entre les institutions et à la gestion des réserves techniques du régime ;
- > **le domaine de la gestion administrative** des opérations de retraite qui retrace l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'Agirc-Arrco pour assurer sa mission, ainsi que la gestion des réserves se rapportant aux activités de gestion. Le financement des dépenses de la gestion administrative est constitué, outre les produits financiers et les ressources diverses, d'un prélèvement sur cotisations dont le montant global est fixé par les partenaires sociaux ;
- > **le domaine de l'action sociale** qui enregistre l'ensemble des prestations à vocation sociale au bénéfice des cotisants et allocataires, ainsi que les moyens mis en œuvre pour leur réalisation, et la gestion des réserves liées à ces activités. L'action sociale est financée, outre les produits financiers et les ressources diverses, par un prélèvement sur cotisations dont le montant global est fixé par les partenaires sociaux.

Modèle de bilan combiné

BILAN ACTIF					
	Retraite	Gestion	Social	TOTAL N	TOTAL N-1
Capital souscrit, non appelé					
Immobilisations incorporelles					
<i>dont écarts d'acquisition positifs bruts</i>					
- Amortissements et dépréciations					
<i>dont amortissements des écarts</i>					
<i>d'acquisition positifs</i>					
Immobilisations corporelles					
- Amortissements et dépréciations					
Immobilisations financières					
- Dépréciations					
Titres des sociétés mises en équivalence					
Créances techniques					
- Dépréciations					
TOTAL ACTIF IMMOBILISÉ					
Titres de l'activité de placement					
- Dépréciations					
Autres créances de l'activité de placement					
- Dépréciations					
TOTAL ACTIVITÉ DE PLACEMENT					
Entreprises : cotisations à recevoir					
Entreprises débitrices					
- Dépréciations					
Autres créances techniques					
- Dépréciations					
Autres créances					
- Dépréciations					
Disponibilités					
- Dépréciations					
Charges constatées d'avance					
TOTAL ACTIF CIRCULANT					
TOTAL COMPTES DE RÉGULARISATION ACTIF					
TOTAL COMPTES DE LIAISON ENTRE FONDS					
TOTAL ACTIF					

BILAN PASSIF					
	Retraite	Gestion	Social	TOTAL N	TOTAL N-1
Réserves combinées Réserve technique de fonds de roulement Résultat de l'exercice combiné (excédent ou déficit)					
TOTAL RÉSERVES ET RÉSULTAT COMBINÉS PART DU GROUPE					
Subventions d'investissement Provisions réglementées					
TOTAL FONDS PROPRES GROUPE					
Intérêts minoritaires sur réserves Intérêts minoritaires sur résultat					
TOTAL INTÉRÊTS MINORITAIRES					
TOTAL FONDS PROPRES COMBINÉS					
ÉCARTS D'ACQUISITION NÉGATIFS					
Provisions pour risques et charges					
TOTAL PROVISIONS					
Dettes financières Dettes techniques Autres dettes Produits constatés d'avance					
TOTAL DETTES					
TOTAL DES COMPTES DE RÉGULARISATION PASSIF					
TOTAL COMPTES DE LIAISON ENTRE FONDS					
TOTAL PASSIF					

Modèle de compte de résultat combiné

COMPTE DE RÉSULTAT 1/2					
	Retraite	Gestion	Social	TOTAL N	TOTAL N-1
Produits techniques					
Cotisations - T1					
Cotisations - T2					
TOTAL COTISATIONS DES ENTREPRISES					
Produits de compensation des réductions de cotisations					
Autres cotisations de tiers					
TOTAL COTISATIONS DES TIERS					
Majorations de retard					
Autres produits techniques					
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions					
Transferts de charges techniques entre fonds					
Produits de gestion courante					
Dotations					
Autres produits d'exploitation					
Produits de cession des éléments d'actif					
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions					
Transferts de charges d'exploitation					
TOTAL PRODUITS D'EXPLOITATION HORS SOLIDARITÉ					
Charges techniques					
Allocations de droits directs - T1					
Allocations de droits dérivés - T1					
Allocations de droits directs - T2					
Allocations de droits dérivés - T2					
TOTAL ALLOCATIONS					
Prélèvements sur cotisations pour le fonds de gestion administrative					
Prélèvements sur cotisations pour le fonds d'action sociale					
Autres charges techniques					
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions					
Interventions sociales					
Charges de gestion courante					
Sous-traitance intragroupe					
Services extérieurs					
Impôts, taxes et versements assimilés					
Charges de personnel					
Valeurs comptables des éléments d'actif cédés					
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions					
Autres charges de gestion courante					
TOTAL CHARGES D'EXPLOITATION HORS SOLIDARITÉ					
RÉSULTAT D'EXPLOITATION HORS SOLIDARITÉ					

COMPTE DE RÉSULTAT 2/2					
	Retraite	Gestion	Social	TOTAL N	TOTAL N-1
RÉSULTAT D'EXPLOITATION HORS SOLIDARITÉ					
Produits de compensation					
Charges de compensation					
RÉSULTAT DE LA SOLIDARITÉ					
RÉSULTAT D'EXPLOITATION APRES SOLIDARITÉ ET AVANT ÉCARTS D'ACQUISITION					
Dotations aux amortissements des écarts d'acquisition					
RÉSULTAT D'EXPLOITATION APRES SOLIDARITÉ ET APRES ÉCARTS D'ACQUISITION					
Produits financiers					
Charges financières					
RÉSULTAT FINANCIER					
IMPOTS SUR LES REVENUS					
Résultat des sociétés mises en équivalence					
Résultat revenant aux minoritaires					
RÉSULTAT DE L'EXERCICE					

11. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

11.1. Principes généraux

L'annexe aux comptes combinés mentionne le présent texte comme cadre utilisé pour l'élaboration des comptes combinés.

L'annexe aux comptes combinés comprend toute information de caractère significatif permettant aux utilisateurs des comptes combinés de porter une appréciation sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans le périmètre de combinaison. Elle apporte des éclairages sur l'activité de l'ensemble combiné et l'environnement dans lequel il évolue.

Les informations chiffrées portent sur l'exercice écoulé et sur l'exercice précédent.

Ces informations sont présentées dans le même ordre que celui dans lequel apparaissent les rubriques relatives du bilan et du compte de résultat combinés.

La liste des informations mentionnée ci-après ne présente pas un caractère limitatif et doit être complétée, chaque fois que des éléments propres à la situation de l'ensemble combiné peuvent apparaître comme significatifs pour les utilisateurs des comptes combinés.

Dans le cas où des entités combinées ont une date de clôture différente de celle retenue pour les comptes combinés, cette situation est mentionnée et justifiée dans l'annexe.

11.2. Méthodes comptables

L'annexe énonce les principales méthodes comptables de l'ensemble combiné de manière à assurer une bonne compréhension des comptes combinés, compte tenu des activités menées par les entités du périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco et de leurs transactions.

Cette liste de méthodes identifie celles retenues par l'ensemble combiné lorsqu'un choix est possible et a des incidences significatives.

L'annexe mentionne les circonstances qui empêchent de comparer, d'un exercice sur l'autre, les rubriques des bilans et comptes de résultat combinés.

En cas de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations ou de corrections d'erreurs, les informations à communiquer en annexe sont celles prévues dans la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » du Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale.

11.3. Informations relatives au périmètre de combinaison du régime Agirc-Arrco

11.3.1. Informations relatives aux entités comprises dans le périmètre de combinaison

L'annexe comporte les informations suivantes relatives à l'identification des entités comprises dans le périmètre de combinaison :

- > liste des entités de l'ensemble 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 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 intégration dans le périmètre de combinaison de certaines entités bien qu'elles répondent aux critères d'inclusion dans le périmètre de combinaison.

L'annexe comporte en outre les informations suivantes relatives à l'identification des entités comprises dans le périmètre de combinaison au titre des entités intégrées par les méthodes de consolidation, dans la mesure où ces informations présentent un caractère significatif :

- > le nom et le lieu du siège des entités intégrées dans le périmètre de combinaison de l'Agirc-Arrco selon les méthodes de consolidation.
- > la fraction de leur(s) capital/fonds propres détenue directement et indirectement, et leur mode de consolidation en distinguant l'intégration globale, l'intégration proportionnelle et la mise en équivalence, par domaine d'activité.

Ces informations peuvent être omises lorsque, en raison de leur nature, leur divulgation porterait gravement préjudice à une des entités auxquelles elles se rapportent. Dans ce cas, il est fait mention du caractère incomplet des informations données.

11.3.2. Informations relatives à la constitution du périmètre de combinaison

L'annexe comporte l'indication des critères retenus par l'entité combinante pour définir son périmètre de combinaison, en donnant des éléments appropriés sur les institutions de retraite complémentaire.

Concernant les autres entités, les justifications suivantes sont communiquées :

- > justification des cas d'intégration globale lorsque la fraction des droits de vote détenus est inférieure ou égale à 40 % ;

- > justification des cas d'exclusion de l'intégration globale lorsque la fraction des droits de vote détenus est supérieure à 50 % ;
- > justification des cas d'exclusion de l'intégration globale lorsque l'entité combinante a disposé directement ou indirectement d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
- > justification des cas de consolidation par la méthode de mise en équivalence lorsque la fraction des droits de vote détenus est inférieure à 20 % ;
- > justification des cas d'exclusion de la mise en équivalence lorsque la fraction des droits de vote détenus est supérieure à 20 %.
- > justification de toutes les situations d'entités ayant un lien de combinaison.

11.3.3. Informations relatives à l'exclusion d'entités du périmètre de combinaison

S'agissant des entités exclues de la combinaison, l'annexe comporte les éléments suivants :

- > justification des motifs d'exclusion du périmètre de combinaison en indiquant le nom et le siège des entités exclues ;
- > indication des motifs qui justifient la non intégration dans le périmètre de combinaison de certaines entités ;
- > fraction du capital / fonds propres détenue directement et indirectement dans l'entité exclue du périmètre de combinaison.

11.3.4. Informations relatives à l'entrée d'une entité contrôlée dans le périmètre de combinaison

L'annexe comporte des informations relatives à l'entrée dans le périmètre de combinaison d'une entité contrôlée. Ainsi,

- > dans le cas de l'acquisition d'une entité à consolider par intégration globale ou proportionnelle, sont indiquées, à la date de son entrée dans le périmètre, toutes les informations utiles concernant le coût d'acquisition et le montant de l'écart d'acquisition. Lorsque l'écart d'acquisition est négatif, cette situation est justifiée ;
- > les modalités de détermination de la durée d'utilisation, limitée ou non, des écarts d'acquisition positifs sont explicitées ;
- > les modalités de détermination de la valeur d'entrée des actifs et passifs identifiés sont explicitées.
- > Au cas particulier des actifs incorporels identifiés et comptabilisés à la date d'acquisition, indication :
 - de la nature des actifs incorporels identifiés et comptabilisés à la date d'acquisition ;
 - des modalités de détermination de leur valeur d'entrée ;
 - des modalités de suivi de leurs valeurs lors des clôtures postérieures à la date d'acquisition.
- > Indication de l'impact de cette entrée sur tout poste du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie.

- > Les produits relatifs à l'activité et le résultat de l'entité entrant dans le périmètre, comme si l'entrée en périmètre était intervenue à l'ouverture de l'exercice.

11.3.5. Informations relatives aux modifications de pourcentage de détention

L'annexe comporte des informations relatives aux incidences significatives des modifications de pourcentage de détention. Ainsi,

- > dans le cas de variations ultérieures du pourcentage de détention des titres conduisant ou non à une modification des méthodes de consolidation, toutes les informations utiles concernant l'incidence des changements significatifs portant sur tout poste du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie sont indiquées ;
- > en cas de cession d'une entité précédemment intégrée globalement, si la quote-part de l'ensemble combiné dans le résultat net de l'entité cédée est présentée sur une seule ligne au compte de résultat, une information est donnée sur les principaux éléments du compte de résultat de l'entité cédée jusqu'à la date de transfert du contrôle.

11.4. Explications des postes du bilan et du compte de résultat et des engagements reçus et donnés

11.4.1. Principes généraux

L'annexe des comptes combinés fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension des données du bilan et du compte de résultat combinés. Elle informe de l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble combiné.

Afin de fournir une explication des postes significatifs présentés au niveau du bilan et du compte de résultat combinés, l'annexe présente une décomposition par domaine d'activité des postes concernés en présentant les éléments de nature ou de fonction différentes ainsi que les montants correspondants.

11.4.2. Écarts d'acquisition

Les informations relatives aux écarts d'acquisition sont les suivantes :

- > ventilation du poste écart d'acquisition par entité consolidée de manière à identifier :
 - les écarts d'acquisition qui sont amortis : le montant brut, les amortissements et la valeur nette comptable ;
 - les écarts d'acquisition qui ne sont pas amortis ;
 - les écarts d'acquisition attachées à des entités mises en équivalence ;
- > indication de la durée d'utilisation des écarts d'acquisition positifs ;
- > indication des modalités d'affectation des écarts d'acquisition à des actifs ou des groupes d'actifs au niveau desquels le test de dépréciation est effectué ;
- > indication des modalités de mise en œuvre du test de dépréciation des écarts d'acquisition ;
- > information relative aux hypothèses principales utilisées dans le cadre du test de dépréciation des écarts d'acquisition ainsi qu'à la sensibilité du test aux hypothèses retenues ;
- > méthode de reprise des écarts d'acquisition négatifs, et mention de la durée retenue pour la reprise.

11.4.3. Immobilisations incorporelles provenant de regroupements d'entités

Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être comptabilisées dans les comptes combinés à la suite de l'entrée dans le périmètre de combinaison de l'entité qui les a générées. Dans ce cas, les informations à fournir sont les suivantes :

- > indication des valeurs brutes, amortissements ;
- > indication de la durée d'utilisation ;
- > indication des modalités d'amortissement ou de mise en œuvre du test de dépréciation.

11.4.4. Titres mis en équivalence

L'annexe des comptes combinés indique les contributions aux fonds propres et au résultat combinés des principales entités mises en équivalence.

11.4.5. Contrats de crédit-bail et contrats assimilés

Pour les contrats de crédit-bail et contrats assimilés, les informations suivantes sont indiquées :

- > informations relatives aux contrats de crédit-bail et contrats assimilés au titre desquels l'ensemble combiné est preneur, y compris leurs incidences sur le bilan et le compte de résultat : montants inscrits en immobilisation, amortissements et dépréciation correspondants, dotations aux amortissements, dette ;
- > analyse de la variation de la dette entre l'ouverture de l'exercice et la clôture de l'exercice indiquant les paiements effectués et la charge financière comptabilisée ;
- > ventilation par échéance des paiements contractuels (à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus et à plus de cinq ans).

11.4.6. Fonds propres

L'annexe comporte les éléments suivants concernant les fonds propres :

- > décomposition des fonds propres et indication des montants relatifs aux éléments suivants : réserves, résultat, autres, total des fonds propres ;
- > analyse chiffrée de la variation des fonds propres entre l'ouverture de l'exercice et la clôture de l'exercice en identifiant les mouvements selon leurs natures ;
- > les analyses précitées sont fournies sous forme de tableau et peuvent être complétées par une analyse de la variation des intérêts minoritaires, sous forme de tableau également.

Les variations de fonds propres peuvent avoir pour origine :

- > la part de l'entité combinante dans le résultat combiné de l'exercice (résultat net (part du groupe) ;
- > les distributions (et prélèvements sur réserves) effectuées par l'entité combinante au cours de l'exercice ;
- > les variations de subventions ;
- > les changements de méthodes comptables ;
- > les reclassements de titres/participations/droits à l'intérieur de l'ensemble combiné.

Modèle de tableau de variation des fonds propres groupe

Fonds propres au 31 décembre de l'exercice N-1	
Variation de capital et fonds associatifs	
Dividendes	
Affectation en comptes courants	
Résultat de l'exercice	
Subventions d'investissement	
Provisions réglementées	
Intégrations	
Variation de périmètre et % de détention	
Autres variations	
Fonds propres au 31 décembre de l'exercice N	

11.4.7. Engagements de retraite et avantages similaires des salariés de l'ensemble des entités du périmètre de combinaison

Pour les engagements de retraite et avantages similaires, les informations suivantes sont indiquées :

- > méthode comptable retenue par l'ensemble combiné en ce qui concerne ses engagements de retraite et engagements similaires (provision ou information en annexe) ;
- > description générale des types de régime ; ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite (pensions, compléments de retraite), les indemnités de départ à la retraite, les avantages similaires (les régimes de couverture médicale post emploi) ;
- > méthode d'évaluation retenue et indication des principales hypothèses actuarielles à la date de clôture et de leur base de détermination (taux d'actualisation, taux d'augmentation des salaires, taux de rotation du personnel, etc.) ;
- > descriptif de la composition des actifs du régime et/ou droits à remboursement lorsqu'ils existent ;
- > montant des engagements à la clôture de l'exercice et à la clôture de l'exercice précédent ;
- > description des principales variations significatives.

Informations complémentaires à indiquer dès lors que les engagements de retraite et avantages similaires sont provisionnés :

- > rapprochement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice entre les montants comptabilisés à l'actif et au passif et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, en faisant ressortir :
 - o les écarts actuariels non comptabilisés ;
 - o les coûts des services passés non comptabilisés au bilan ;
 - o le montant des actifs du régime et l'effet de leur plafonnement.
- > analyse de la variation du passif comptabilisé au bilan mentionnant :
 - o la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
 - o le montant des provisions constituées au cours de l'exercice ;
- > indication de la méthode comptable utilisée pour la comptabilisation des écarts actuariels ;

- > description des principaux événements de l'exercice (modification, réduction ou liquidation de régime, etc.) et de leur incidence sur le bilan et le compte de résultat.

11.4.8. **Détail des engagements reçus et donnés**

Les engagements reçus et donnés sont ventilés selon leur nature. Une information spécifique est fournie lorsque des engagements fermes ou des options pourraient conduire à un changement dans le périmètre de combinaison.

Une analyse commentée des principaux soldes et mouvements de l'exercice est communiquée.

Modèle de ventilation des engagements donnés et reçus

	EXERCICE N
Effets remis à l'escompte non échus Aval, cautions, autres garanties Engagements assortis de sûretés réelles (hypothèque, nantissement et gage) Engagements consentis à l'égard d'entités liées Aides et subventions accordées sous conditions et non encore versées Autres	
TOTAL ENGAGEMENTS DONNÉS	
Pensions, indemnités de retraite des salariés et assimilés Autres	
TOTAL ENGAGEMENTS EN MATIÈRE DE PENSIONS	
Aval, cautions, autres garanties Découverts Aides et subventions accordées sous conditions et non encore reçues Autres	
TOTAL ENGAGEMENTS REÇUS	
Opérations de crédit-bail Position achats à terme Position ventes à terme Titres en pension, prêts Commandes sur immobilisations Autres	
TOTAL AUTRES ENGAGEMENTS	

11.5. **Autres informations**

11.5.1. **Évènements postérieurs à la clôture**

Les informations relatives aux évènements postérieurs à la clôture sont les suivantes :

- > informations sur les évènements postérieurs à la clôture d'importance significative n'ayant pas donné lieu à un enregistrement au bilan, ni au compte de résultat ;
- > informations concernant le coût des acquisitions significatives effectuées entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes.

Si des cessions sont effectuées entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes, l'information communiquée portera sur les modalités de détermination du prix de cession.

Pour les entités en cours de cession à la date d'arrêté des comptes, il convient d'indiquer les conditions de l'opération de cession et la date d'achèvement prévue.

11.5.2. Effectifs

L'effectif moyen au cours de l'exercice est indiqué.

11.5.3. Honoraires des commissaires aux comptes

Le montant total des honoraires figurant au compte de résultat combiné de l'exercice est indiqué, en séparant les honoraires afférents à la certification des comptes de ceux afférents le cas échéant aux autres services.

11.6. Tableau des flux de trésorerie

11.6.1. Principes généraux

Le tableau des flux de trésorerie présente, pour l'exercice, les entrées et sorties des disponibilités et de leurs équivalents, classées selon leur lien à l'activité, à l'investissement et au financement.

Les placements à court terme, très liquides, facilement convertibles en un montant connu de liquidités et dont la valeur ne risque pas de changer de façon significative, sont considérés comme des équivalents de disponibilités.

Les opérations liées à l'activité sont les principales opérations génératrices de revenus et toutes activités autres que celles qui sont définies comme étant des opérations d'investissement ou de financement.

Les opérations d'investissement sont l'acquisition et la cession d'actifs à long terme et de tout autre investissement qui n'est pas inclus dans les équivalents de disponibilités.

Les opérations de financement sont les opérations qui entraînent des changements quant à l'ampleur et à la composition des fonds propres et des capitaux empruntés de l'ensemble combiné.

11.6.2. Présentation des différents flux du tableau

> Flux de trésorerie liés à l'activité

Le tableau des flux de trésorerie élaboré sur le périmètre de combinaison présente les flux de trésorerie liés à l'activité, en utilisant la méthode indirecte, selon laquelle le résultat net comptable est corrigé pour tenir compte de l'incidence des opérations n'ayant pas un caractère monétaire, de tout report ou régularisation d'encaissements ou de décaissements passés ou futurs liés à l'activité, ainsi que des éléments de produits ou de charges associés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.

> Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement et de financement

Le tableau des flux de trésorerie élaboré sur le périmètre de combinaison présente les principales catégories d'entrées et de sorties de fonds liées aux opérations d'investissement et de financement pour leur montant brut.

Possibilité de présentation des flux de trésorerie pour un montant net

Par dérogation aux règles énoncées ci-dessus, certains flux de trésorerie provenant des opérations liées à l'activité, des opérations d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net :

- > variation des dettes et créances financières lorsque le tableau des flux de trésorerie est présenté sous la forme d'une analyse de la variation de l'endettement net ; dans ce cas, l'ensemble combiné détaille dans l'annexe le montant de l'endettement net par rapport aux soldes du bilan ainsi que les variations de ses composantes pendant l'exercice ;
- > encaissements et paiements concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, un montant élevé et des échéances brèves.

Modèle de tableau des flux de trésorerie combiné

	EXERCICE N
OPÉRATIONS D'EXPLOITATION	
Résultat net - part du groupe	
Élimination des éléments sans incidence sur la trésorerie ou non liés à l'exploitation	
Part des minoritaires dans le résultat des sociétés intégrées	
Quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence	
Dotations aux amortissements et provisions	
Reprises des amortissements et provisions	
Plus et moins-values de cession	
Subventions virées au résultat	
Capacité d'autofinancement	
Transferts de charges à répartir	
Variation des créances d'exploitation	
Variation des dettes d'exploitation	
Comptes de liaison, groupe et associés	
Charges et produits constatés d'avance	
Variation du besoin en fonds de roulement	
Flux net de trésorerie généré par les opérations d'exploitation	
OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	
Décaissement sur acquisitions des immobilisations incorporelles	
Décaissement net sur les immobilisations incorporelles en cours	
Décaissement sur acquisitions des immobilisations corporelles	
Décaissement net sur les immobilisations corporelles en cours	
Encaissement sur cessions des immobilisations incorporelles et corporelles	
Décaissement sur acquisitions des immobilisations financières (hors titres)	
Encaissement sur cessions des immobilisations financières (hors titres)	
Produits de cession immobilisations financières	
Décaissement sur acquisitions du portefeuille	
Encaissement sur cessions du portefeuille	
Trésorerie nette sur acquisitions et cessions d'entités	
Flux net de trésorerie lié aux opérations d'investissement	
OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	
Flux net sur capital souscrit non appelé	
Augmentations de capital ou apports	
Dividendes versés au groupe	
Dividendes versés aux minoritaires	
Affectations de résultat aux comptes courants	
Intégration	
Subventions d'investissement encaissées	
Encaissement sur emprunts et autres dettes financières	
Remboursement sur emprunts et autres dettes financières	
Autres fonds propres	
Flux net de trésorerie lié aux opérations de financement	
VARIATION DE LA TRÉSORERIE CALCULÉE	
TRÉSORERIE À L'OUVERTURE	
AUTRES MOUVEMENTS DE TRÉSORERIE	
TRÉSORERIE À LA CLÔTURE	
VARIATION DE LA TRÉSORERIE CONSTATÉE	
Écart	