

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## **BOFIP-GCP-24-0013 du 07/05/2024**

NOR : ECOE2411446J

Instruction du 7 mai 2024

INSTRUCTION RELATIVE A L'ÉLABORATION DES COMPTES CONSOLIDÉS PAR LES ORGANISMES PUBLICS

**Bureau 2FCE-2B**

### **RÉSUMÉ**

La présente instruction décrit les modalités de mise en œuvre de la norme sur les comptes consolidés issue du recueil des normes comptables pour les organismes publics.

Date d'application : 01/01/2024

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction n° 08-017-M9 du 3 avril 2008 (NOR : BUD R 08 00017J)  
Les comptes consolidés dans les établissements publics nationaux

## SOMMAIRE

---

<b>PRÉAMBULE.....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>7</b>
<b>Section I : La détermination du périmètre de consolidation du groupe.....</b>	<b>8</b>
I – Entrée dans le périmètre de consolidation.....	8
II – Détermination du contrôle et de l’influence notable.....	9
1 – Le contrôle exclusif.....	9
2 – Le contrôle conjoint .....	10
3 – L’influence notable.....	10
III – Le calcul du pourcentage de détention .....	10
IV – Le calcul du pourcentage d’intérêts.....	12
V – Exclusions du périmètre de consolidation.....	13
VI – Exemption d’établissement de comptes consolidés.....	14
1 – Notion de petits groupes.....	14
2 – Notion de groupe ne comportant que de l’influence notable.....	14
VII – Date d’arrêté des comptes consolidés par l’organe compétent et modalités de publication.....	14
<b>Section II : Les opérations de consolidation selon les différentes méthodes de consolidation du groupe.....</b>	<b>15</b>
I – Consolidation par la méthode d’intégration globale.....	15
1 – Retraitements des comptes individuels aux normes du groupe.....	15
2 – Élimination des opérations réciproques.....	15
3 – Élimination des titres de participation.....	15
4 – Élaboration du résultat du groupe.....	16
5 – Élaboration des fonds propres du groupe.....	16
II – Consolidation par la méthode d’intégration proportionnelle.....	20
1 – Retraitements des comptes individuels aux normes du groupe.....	20
2 – Élimination des opérations réciproques.....	20
3 – Élimination des titres de participation.....	20
4 – Élaboration du résultat du groupe.....	20
5 – Élaboration des fonds propres du groupe.....	20
III – La mise en équivalence.....	25

1 – Élimination des opérations réciproques.....	26
2 – Élaboration du résultat du groupe.....	26
3 – Élaboration du bilan consolidé.....	26
<b>Section III : Élimination des opérations réciproques intragroupe.....</b>	<b>29</b>
I – Élimination des opérations entre entités consolidées par intégration globale.....	29
1 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui n’affectent pas le résultat consolidé sont à éliminer .....	29
2 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui affectent le résultat consolidé sont à éliminer.....	30
II – Élimination des opérations entre une entité consolidée par intégration globale et une entité consolidée par intégration proportionnelle.....	33
1 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui n’affectent pas le résultat consolidé sont à éliminer .....	33
2 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui affectent le résultat consolidé sont à éliminer.....	34
III – Élimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement .....	34
IV – Élimination des résultats internes faisant intervenir des entités intégrées selon la méthode de mise en équivalence .....	35
V – Élimination des dividendes intra-groupe en intégration globale, proportionnelle et en mise en équivalence.....	36
1 – Principe .....	36
2 – Modalités comptables.....	36
<b>Section IV : Les modalités de retraitements des comptes individuels des entités consolidées.....</b>	<b>37</b>
I – Retraitements des données financières selon les méthodes comptables adoptées par le groupe.....	37
II – La prise en compte de l’imposition différée .....	37
III – Les retraitements d’homogénéisation.....	39
1 – Principe .....	39
2 – Les types de retraitements.....	39
IV – Les retraitements destinés à éliminer l’incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application de la législation fiscale.....	44
1 – Les retraitements résultant de la comptabilisation de provisions réglementées.....	44
2 – Les retraitements de l’impact des corrections d’erreurs des entités consolidées dans les comptes consolidés. .	45
V – Conversion des comptes d’entités établissant leurs comptes en monnaies étrangères .....	45
1 – Principe .....	45
2 – La comptabilisation des écarts de conversion.....	45
<b>Section V : Variations du pourcentage de contrôle et de détention.....</b>	<b>46</b>
I – Augmentation du pourcentage d’intérêts de l’organisme consolidant dans l’entité consolidée sans changement de méthode de consolidation.....	46
1 – Par acquisition complémentaire de titres de l’entité intégrée.....	46
2 – Par acquisition complémentaire de titres d’une entité mise en équivalence .....	46

II – Première consolidation ou augmentation du pourcentage d'intérêts de l'organisme consolidant dans l'entité consolidée avec changement de méthode de consolidation .....	46
1 – Prise de contrôle exclusif d'une entité par lots successifs .....	46
2 – Intégration proportionnelle d'une entité précédemment mise en équivalence.....	47
3 – Intégration globale d'une entité précédemment non consolidée .....	47
III – Augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement.....	47
IV – Diminution du pourcentage d'intérêts sans changement de méthode de consolidation.....	47
1 – L'entité reste consolidée en intégration globale .....	47
2 – L'entité reste consolidée par mise en équivalence.....	48
V – Diminution du pourcentage d'intérêts avec changement de méthode de consolidation .....	48
1 – Entité consolidée par intégration globale ou proportionnelle et devenant consolidée par mise en équivalence .....	48
2 – Entité consolidée par intégration globale et devenant consolidée par intégration proportionnelle.....	48
VI – Diminution du pourcentage d'intérêts entraînant la sortie du périmètre de consolidation.....	48
1 – Date de sortie du périmètre.....	48
2 – Résultat de cession.....	48
3 – Présentation de la cession dans les comptes .....	48
4 – Cession totale .....	49
5 – Cession partielle .....	49
6 – Déconsolidation sans cession .....	49
VII – Augmentation du capital ou fonds propres de l'entité consolidée .....	49
1 – Si l'entité est sous contrôle exclusif.....	49
2 – Si l'entité est sous influence notable .....	50
VIII – Reclassement de titres/participations/droits à l'intérieur d'un groupe .....	50
<b>Section VI : L'annexe des comptes consolidés.....</b>	<b>55</b>
I – Principe.....	55
II – Méthodes de consolidation .....	55
III – Les dates de clôture .....	55
IV – Les informations relatives au périmètre de consolidation.....	55
1 – Informations relatives aux entités comprises dans le périmètre de consolidation .....	55
2 – Informations relatives à la constitution du périmètre de consolidation.....	56
3 – Informations relatives à l'exclusion d'entités du périmètre de consolidation.....	56
4 – Informations relatives à l'entrée d'une entité contrôlée dans le périmètre de consolidation.....	56
5 – Informations relatives aux modifications de pourcentage de détention .....	57
V – Autres informations .....	57
1 – Événements postérieurs à la clôture.....	57

2 – Effectifs.....	57
3 – Honoraires des commissaires aux comptes.....	57
VI – Explications des postes du bilan et du compte de résultat et des engagements reçus et donnés.....	57
1 – Informations générales.....	57
2 – Autres informations présentées dans l’annexe.....	57
3 – Titres et participations mis en équivalence.....	58
4 – Contrats de crédit-bail et contrats assimilés.....	58
5 – Fonds propres.....	58
6 – Impôts différés et charge d’impôt.....	58
7 – Engagements de retraite et avantages similaires.....	59
8 – Détail des engagements reçus et donnés.....	59
9 – Autres postes du bilan.....	60
10 – Postes du compte de résultat.....	60
<b>Section VII : Élaboration des premiers comptes consolidés.....</b>	<b>62</b>
<b>Section VIII : Modalités de comptabilisation suite à l’entrée dans le périmètre de consolidation.....</b>	<b>64</b>
I – Détermination du coût d’acquisition de l’entité consolidée.....	64
II – Principe général d’évaluation.....	64
1 – L’évaluation des actifs et passifs de l’entité consolidée appliquant les règles de droit commun.....	64
2 – Évaluation lors de la première consolidation d’une entité consolidée contrôlée exclusivement.....	64
3 – La période d’évaluation des actifs et passifs identifiables.....	64
4 – Modalités de comptabilisation de l’écart d’évaluation.....	64
5 – Évaluations ultérieures des actifs et passifs.....	65
III – Modalités de comptabilisation de l’écart d’acquisition .....	65
1 – Principe .....	65
2 – Un écart d’acquisition positif .....	65
3 – Un écart d’acquisition négatif.....	65
<b>Section IX : Le tableau de variation des fonds propres consolidés.....</b>	<b>70</b>
<b>Section X : Modèles d’états financiers consolidés.....</b>	<b>71</b>
<b>Section XI : Tableau de flux de trésorerie consolidé en méthode indirecte.....</b>	<b>73</b>
1 – Détermination du solde de trésorerie consolidé du groupe à l’ouverture de l’exercice.....	73
2 – Détermination de la variation de trésorerie .....	73
3 – Détermination du solde de trésorerie à la clôture de l’exercice.....	74

## PRÉAMBULE

Les établissements publics sont soumis à l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport de gestion du groupe depuis 2006, en vertu de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques et de la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003. L'article 13 dispose que « *Les établissements publics de l'État, dès lors qu'ils contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou qu'ils exercent une influence notable dans les conditions prévues aux articles L. 233-16 et suivants du code de commerce, sont tenus d'établir, conformément à ces articles, et de publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe (...)* ».

Cette obligation ne s'impose pas lorsque l'ensemble constitué par l'établissement public et les personnes morales qu'il contrôle ne dépasse pas pendant deux exercices successifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés une taille déterminée par référence à deux des trois critères mentionnés à l'article L. 123-16 dudit code, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État.

Le recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP) intègre, depuis 2021, une norme dédiée aux comptes consolidés établis par des organismes publics.

La présente instruction décline les dispositions normatives du RNCEP en présentant les objectifs de la consolidation, les techniques de consolidation et les modalités de publication des comptes consolidés et du rapport de gestion du groupe.

Les entités qui font appel public à l'épargne sont obligées d'établir et publier leurs comptes consolidés selon les normes internationales. La présente instruction ne traite que des comptes consolidés établis selon la norme comptable du RNCEP.

LE CHEF DU SERVICE DE LA FONCTION FINANCIÈRE  
ET COMPTABLE DE L'ÉTAT

BASTIEN LLORCA

## INTRODUCTION

Un groupe est constitué d'entités consolidées et d'un organisme consolidant qui sont liés financièrement et économiquement. La consolidation des comptes a pour objet de présenter les comptes du groupe comme s'il constituait une seule entité afin de donner une information financière correspondant à la réalité économique. Les comptes consolidés doivent donner toutes les informations significatives sur le patrimoine global du groupe. Ils sont constitués d'un bilan, d'un compte de résultat et d'une annexe qui comportent toutes les informations significatives sur le patrimoine, la situation financière et le résultat du groupe.

Les entités qui entrent dans le périmètre de consolidation du groupe doivent respecter le principe de spécialité<sup>1</sup> de l'organisme consolidant. Elles peuvent néanmoins relever de plusieurs secteurs économiques différents. Au regard de ces principes, l'organe délibérant se prononce sur toute prise de participation envisagée.

L'établissement de comptes consolidés par le groupe implique que l'organisme consolidant contrôle de manière exclusive ou conjointe les entités consolidées ou exerce sur elles une influence notable.

Afin d'établir les comptes consolidés du groupe, les données financières individuelles des entités consolidées doivent être retraitées conformément aux méthodes définies par le groupe afin de présenter des informations financières selon des méthodes homogènes. Ainsi par exemple, les amortissements des biens peuvent avoir à être retraités dans chacun des comptes des membres du groupe si les durées d'amortissements constatées individuellement ne sont pas homogènes avec les durées d'amortissement définies par le groupe pour cette catégorie d'actif.

La consolidation des comptes comporte plusieurs étapes :

- 1) identification du périmètre de consolidation,
- 2) homogénéisation des données financières individuelles selon des méthodes et principes comptables appliqués par le groupe
- 3) détermination des modalités de consolidation selon le contrôle exercé par l'organisme consolidant
- 4) opérations de consolidation des comptes :
  - cumul des comptes individuels le cas échéant,
  - élimination des opérations réciproques,
  - élimination des titres de participation,
  - répartition des fonds propres et des capitaux propres entre les intérêts du groupe et le cas échéant, les intérêts minoritaires.

La date d'arrêté des comptes consolidés par l'organe délibérant de l'organisme consolidant est établie au plus tard dans les six mois de la clôture de l'exercice et leur publication sera effectuée sur le site « [impot.gouv.fr](http://impot.gouv.fr) ».

Certains organismes sont tenus d'établir des comptes consolidés selon le référentiel IFRS. Il s'agit des organismes publics disposant d'au moins une filiale contrôlée et qui font appel à l'épargne. Dans ce cas, ces organismes n'ont pas à établir des comptes consolidés selon les dispositions de la présente instruction.

Enfin, il convient de noter que l'agrégation ou la sommation de comptes ne constituent pas une consolidation des comptes, ces modalités de présentation globale de données financières individuelles ne sont pas traitées dans la présente instruction.

<sup>1</sup> Le principe de spécialité des établissements publics qui leur interdit d'exercer des activités étrangères à leur mission statutaire sauf si ces activités en constituent le complément normal et si elles sont directement utiles à l'exercice de celle-ci.

## Section I : La détermination du périmètre de consolidation du groupe

Les entités contrôlées par l'organisme consolidant<sup>2</sup> peuvent être :

- des entités appliquant la comptabilité privée comme les groupements d'intérêt économique, dont le capital est détenu par des contributeurs financiers (actionnaires ou associés) ;
- des entités appliquant la comptabilité publique (groupements d'intérêt public avec ou sans capital<sup>3</sup>) dont les membres, sont, en dehors de l'organisme consolidant, toute autre entité relevant de la comptabilité publique ou de la comptabilité privée.

### **La notion de significativité :**

Un organisme public qui établit des comptes consolidés, inclut dans le périmètre de consolidation toutes les entités sur lesquelles il exerce un contrôle (exclusif ou conjoint) ou une influence notable, dès lors que cette filiale est significative.

La significativité s'envisage du point de vue quantitatif ou qualitatif.

Ainsi, seul le groupe peut prendre la responsabilité de fixer ses propres seuils de significativité, des postes des états financiers. Les seuils fixés seront expliqués et si besoin documentés dans l'annexe des comptes consolidés.

Toutefois, l'appréciation du niveau de significativité d'une entité ne repose pas uniquement sur des critères financiers liés aux totaux des postes du bilan ou du compte de résultat. L'aspect significatif d'une filiale peut aussi s'évaluer du point de vue qualitatif.

Si le groupe est exempté d'établir et de publier des comptes consolidés, il devra le justifier dans l'annexe des comptes individuels. C'est le cas par exemple lorsque l'organisme contrôle une ou plusieurs entités, jugées non significatives ou que l'organisme ne dispose que d'une influence notable sur une ou plusieurs entités sans pour autant en contrôler aucune.

### **I – Entrée dans le périmètre de consolidation**

L'entité consolidée entre dans le périmètre de consolidation si l'organisme consolidant prend directement ou indirectement des participations selon un critère de contrôle ou d'influence notable.

Les relations entre l'organisme et les entités ad hoc dont les associations et les fondations qui relèvent du règlement ANC n° 2018-06 ainsi que les fonds de dotation doivent être analysées afin de définir si ces dernières entrent dans le périmètre de consolidation.

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

Cette date peut correspondre notamment :

- à la date d'acquisition des titres/participations/droits par l'organisme consolidant ou par une entité consolidée ;
- 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.

La composition du périmètre de consolidation peut être amenée à évoluer d'un exercice à l'autre lors de l'achat ou de la vente de titres ou lors de l'acquisition ou de la cession des droits. Elle fait l'objet d'une information dans l'annexe des états financiers consolidés.

Les éventuelles exclusions du périmètre de consolidation donnent lieu à une information détaillée en annexe les justifiant.

Par ailleurs, la notion de contrôle semble inopérante pour les associations et les fondations car leurs fonds propres sont dédiés à la poursuite de l'activité d'utilité publique pour laquelle elles ont été créées. Ceux-ci n'appartiennent ni aux membres, ni aux fondateurs (sauf en cas d'exercice du droit de reprise) ni aux donateurs.

L'organe de gouvernance des associations et fondations est indépendant de l'organe délibérant de l'organisme. Les apports des membres, donateurs ou fondateurs n'ont pas d'équivalence en matière de gouvernance de la fondation et figureront en charge dans les comptes de l'organisme financeur. Les résultats annuels de la fondation ne peuvent être attribués ni aux membres ou ni aux fondateurs.

Il n'est donc pas possible d'intégrer une fondation dans le périmètre de consolidation des comptes d'un organisme puisque ce dernier est fondé sur la notion de contrôle, lui-même fondé sur la capacité de l'organisme consolidant à pouvoir diriger et tirer des avantages des politiques financières et opérationnelles des entités consolidées finançant leurs activités. Dès lors que l'organisme consolidant n'a aucun droit sur le patrimoine et le résultat annuel d'une fondation, il n'est pas possible de considérer l'organisme et la fondation comme une seule entité économique. De facto, l'organisme ne peut pas intégrer une fondation dans le périmètre des comptes consolidés qu'il établit.

2 L'organisme consolidant relevant des règles de la comptabilité publique, n'a pas de capitaux propres mais des fonds propres.

3 Le cadre réglementaire est défini dans le guide GIP.



### **Cas particulier d'une entrée dans le périmètre de consolidation d'une entité publique, le groupement d'intérêt public :**

L'organisme public consolidant peut-être membre d'un groupement d'intérêt public<sup>4</sup> (GIP), constitué avec ou sans capital et dont les parts ne sont pas représentées par des titres négociables.

Les droits statutaires des membres du groupement déterminent la quote-part des voix détenues par chaque membre dans la gouvernance du groupement (pourcentage de contrôle du membre) ainsi que les modalités d'attribution des droits de vote aux membres.

Une certaine adéquation peut être recherchée entre la contribution des membres aux charges du groupement et leurs droits statutaires.

L'éventuel capital du groupement est constitué des apports de ses membres, tels que définis par la convention constitutive. Le montant de l'apport en capital n'est pas forcément identique aux droits statutaires du membre qui, quant à eux, déterminent le pourcentage de contrôle du membre.

Enfin, il convient de ne pas confondre les apports d'un membre (fonctionnement et apports en capital ou en nature le cas échéant) avec les obligations statutaires de celui-ci qui doivent être définies par la convention constitutive.

La contribution des membres aux dettes du groupement est déterminée, lorsque le groupement a été constitué avec capital, à proportion de leur part dans le capital et, dans le cas contraire, à raison de leur contribution aux charges du groupement. Les membres du groupement ne sont pas solidaires à l'égard des tiers.

Concernant, le suivi comptable des relations entre un organisme qui établit des comptes consolidés et un GIP dont il est membre, il convient de retenir :

- dans les comptes de l'organisme consolidant : un suivi au compte de participations financières (26x) des dotations initiales et apports au GIP (hors contributions annuelles) ;
  - dans les comptes du GIP, un suivi de ces apports en tant que financement externes de l'actif.
- Pour rappel, dans les comptes individuels de l'organisme consolidant et du GIP, la contribution annuelle de l'organisme consolidant au GIP en tant que membre figurera en charges dans ses comptes et en subvention de fonctionnement dans les comptes du GIP.

La détermination du contrôle se fait à la seule vue de la gouvernance (droits de vote) et non en fonction des contributions annuelles des membres

Les modalités de consolidation d'un GIP seront abordées ultérieurement dans l'instruction.

## **II – Détermination du contrôle et de l'influence notable**

Le contrôle est fondé sur les capacités de l'organisme consolidant à influencer sur les décisions de l'entité consolidée. Cette capacité peut reposer sur les droits de vote détenus ou sur l'analyse de la gouvernance de l'entité potentiellement contrôlée ou sous influence notable. Il convient de distinguer :

- le contrôle exclusif,
- le contrôle conjoint,
- l'influence notable.

### **1 – Le contrôle exclusif**

En cas de contrôle exclusif, le pourcentage de détention de l'organisme consolidant dans une entité consolidée résulte du cumul des droits de vote qu'il détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'entités contrôlées.

Le contrôle est exclusif quand l'organisme consolidant détient, seul, le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité contrôlée pour obtenir les avantages liés à ses activités. Trois cas de contrôle exclusif se dégagent des éléments juridiques et de la mise en œuvre du pouvoir :

- *le contrôle exclusif de droit*, qui se matérialise par la détention directe ou indirecte par l'organisme consolidant de la majorité des droits de vote dans une autre entité contrôlée ;
- *le contrôle exclusif de fait* est effectif quand l'organisme consolidant détient moins de 50 % des droits de vote dans l'entité contrôlée mais qu'elle peut désigner pendant deux exercices successifs, la majorité des membres des organes d'administration de direction ou de surveillance. L'organisme doit, pour cela, être le seul actionnaire à détenir pendant deux exercices successifs, directement ou indirectement, plus de 40 % des droits de vote ;
- *le contrôle exclusif contractuel ou statutaire* est déterminé indépendamment du pourcentage de détention des droits de vote. Il est fondé sur l'existence d'un acte juridique contractuel ou de clauses statutaires permettant à l'organisme consolidant d'exercer, seul, une influence dominante afin d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs,

4 Le groupement d'intérêt public est une personne de droit public dotée de l'autonomie administrative et financière et constituée entre plusieurs personnes morales de droit public et de droit privé et régi par une convention constitutive approuvée par un acte administratif.

des passifs ou des éléments hors bilan de l'entité contrôlée de la même façon qu'il contrôle ses propres actifs, passifs ou éléments hors bilan.

## 2 – Le contrôle conjoint

Le contrôle conjoint se définit par un accord entre un nombre limité d'actionnaires ou de membres permettant le partage du contrôle d'une entité, par exemple par un accord sur la mise en œuvre des politiques financières et opérationnelles de l'entité contrôlée. Dans ce cas, aucun membre ne peut imposer, seul, ses décisions aux autres mais un petit nombre de membres imposent leurs décisions communes aux autres.

Le contrôle conjoint peut être indépendant de la détention d'un pourcentage de droits de vote. Il peut être fondé sur la gouvernance de l'entité. Dans cette hypothèse, la conclusion d'un accord contractuel entre membres est nécessaire.

## 3 – L'influence notable

L'influence notable est présumée lorsque l'organisme consolidant détient, directement ou indirectement, 20 % des droits de vote dans la gouvernance d'une entité sans la contrôler exclusivement ou de manière conjointe. L'organisme consolidant participe aux politiques financières, aux décisions stratégiques et opérationnelles d'une entité sans pouvoir imposer, seul ou avec un autre membre, ses décisions. L'influence notable s'analyse selon la gouvernance de l'entité.

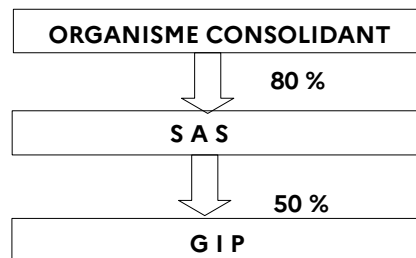
## III – Le calcul du pourcentage de détention<sup>5</sup>

Le choix de la méthode de consolidation dépend du pourcentage de détention de l'organisme consolidant sur l'entité contrôlée.

Le périmètre de consolidation du groupe est constitué par l'organisme (OPN) consolidant, les entités sous contrôle exclusif, celles sous contrôle conjoint ainsi que les entités dans lesquelles l'organisme consolidant exerce une influence notable.

L'OPN consolidant peut contrôler indirectement l'entité consolidée par l'intermédiaire d'une autre entité qui s'intercale entre l'OPN consolidant et l'entité consolidée. La chaîne de contrôle est rompue si le contrôle par l'organisme consolidant de l'entité intermédiaire n'est pas exclusif.

**Exemple 1 :** L'exemple ci-dessous permet d'illustrer un cas de contrôle direct et indirect d'une entité consolidée par l'organisme consolidant. L'organisme consolidant ci-dessous détient 80 % de la SAS qui détient 20 % du GIP.



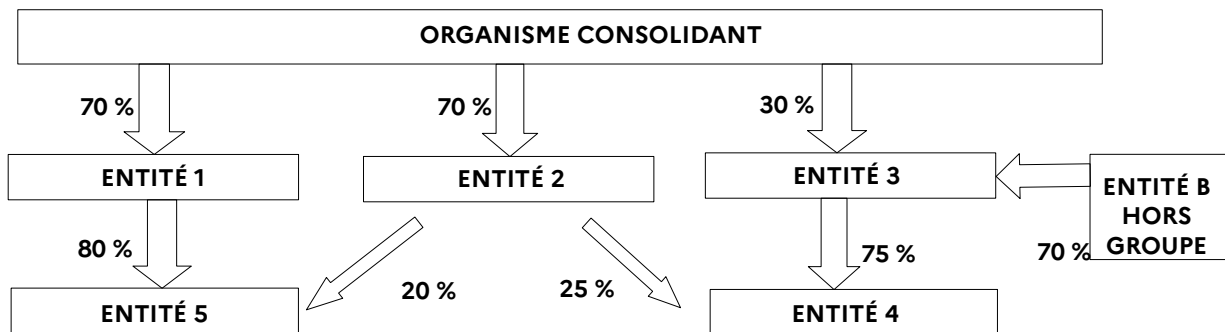
Le calcul du pourcentage de détention s'effectue en deux étapes.

- 1 – L'organisme consolidant doit analyser les liens qui le relie (directement ou indirectement) à une entité afin d'en dégager le pourcentage de détention (totalité des droits de vote détenus directement et indirectement).
- 2 – Ce pourcentage permet d'identifier le type de contrôle (exclusif, conjoint ou influence notable).

À partir de cette analyse, le périmètre de consolidation et la méthode de consolidation sont définis. Ce périmètre donne lieu à une information dans l'annexe des comptes consolidés.

Le GIP est contrôlé par l'organisme consolidant par l'intermédiaire de la SAS

<sup>5</sup> Par simplification, l'instruction assimile le pourcentage de détention avec le pourcentage de droits de vote afin de définir le niveau de contrôle de l'organisme consolidant. L'instruction utilise indifféremment les vocables de pourcentage de détention, pourcentage de droits de vote et pourcentage de contrôle.

**Exemple 2 : contrôle exclusif direct et indirect**

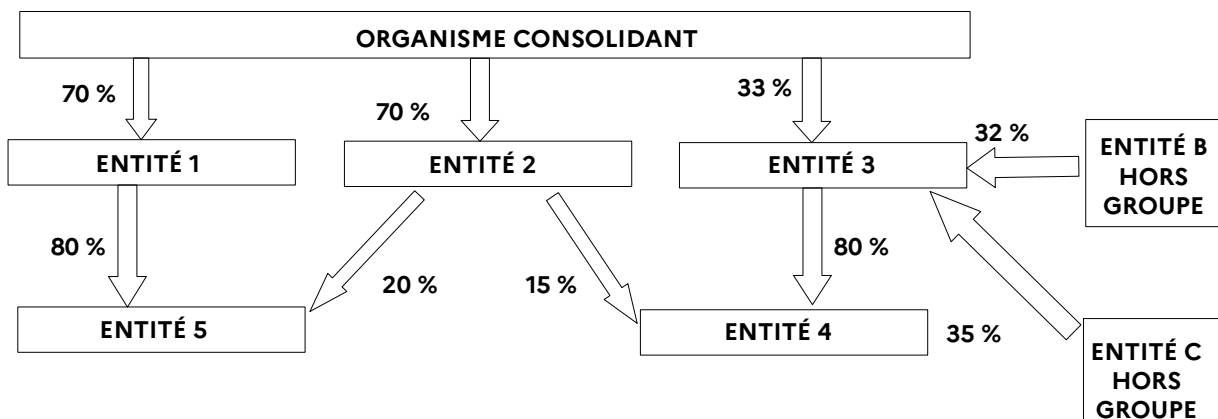
**Entité 1 :** L'organisme consolidant détient 70 % des droits de vote sur l'entité 1. Il exerce donc le contrôle exclusif.

**Entité 2 :** Il s'agit d'un GIP sans capital ni droits de vote. L'organisme consolidant participe à hauteur de 70 % dans la gouvernance de l'entité 2. Il exerce donc le contrôle exclusif de droit.

**Entité 3 :** L'organisme consolidant détient 30 % de l'entité 3. Il n'est donc pas en position de contrôle exclusif de droit. Cette entité est contrôlée par l'entité B, qui est indépendante de l'organisme (détention à 70 % par l'entité B). Toutefois, l'organisme consolidant détient plus de 20 % des droits de l'entité 3, il exerce donc une influence notable sur l'entité 3.

**Entité 4 :** les droits sont détenus à 25 % par l'entité 2 et à 75 % par l'entité 3. L'organisme consolidant détient 25 % de l'entité 4 par l'intermédiaire de l'entité contrôlée 2 (sous contrôle exclusif de l'organisme). L'entité 3 n'est pas contrôlée par l'organisme consolidant mais par l'entité B hors groupe. L'entité 4 est contrôlée indirectement par l'entité B. De ce fait, la participation de l'entité 3 dans l'entité 4 n'est pas prise en compte pour déterminer le pourcentage de détention de l'organisme consolidant sur l'entité 4. Toutefois, l'organisme consolidant détient plus de 20 % des droits par l'intermédiaire de l'entité 2, il exerce donc une influence notable sur l'entité 4.

**Entité 5 :** L'organisme consolidant détient 100 % de l'entité 5. En effet, l'intégralité des droits de votes de l'entité 5 est détenue (respectivement 80 % et 20 %) par des entités contrôlées de manière exclusive (respectivement entité 1 et entité 2) par l'organisme consolidant. Il exerce donc le contrôle exclusif.

**Exemple 3 : contrôle direct, indirect et conjoint.**

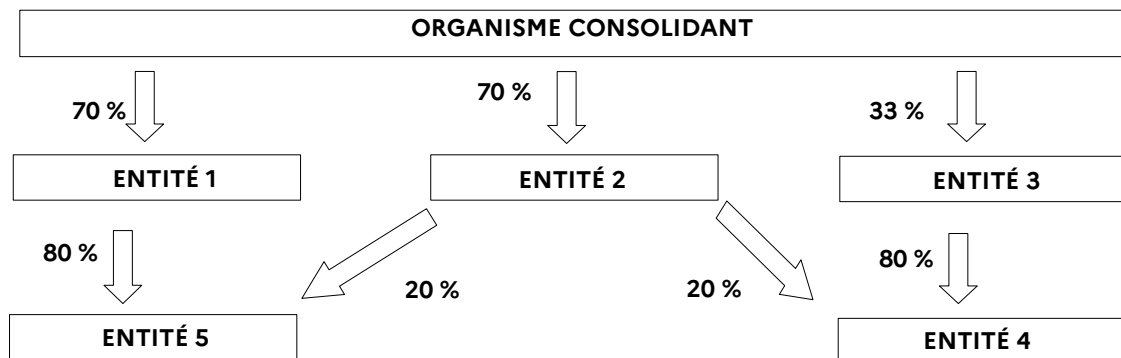
**Entité 1 et Entité 2 :** L'organisme consolidant détient 70 % de chaque entité (1 et 2). Il exerce un contrôle exclusif de droit sur chacune.

**Entité 3 :** L'organisme consolidant détient 33 % de l'entité 3 soit moins de 50 % et n'exerce donc pas de contrôle exclusif de droit. L'entité 3 est détenue à 32 % par l'entité B et à 35 % par l'entité C, indépendantes de l'organisme consolidant. L'organisme consolidant et les entités B et C ont prévu explicitement le contrôle conjoint dans le cadre d'un accord contractuel qui établit les décisions qui nécessitent le consentement unanime. Dès lors, ils exercent un contrôle conjoint sur l'entité 3.

**Entité 4 :** L'organisme consolidant détient 15 % de l'entité contrôlée 4 par l'intermédiaire de l'entité 2, contrôlée de manière exclusive. L'entité 3 n'est pas sous contrôle exclusif mais sous contrôle conjoint, ainsi la participation de l'entité 3 dans l'entité 4 n'est pas prise en compte dans le calcul du pourcentage de contrôle de l'organisme sur l'entité 4. L'organisme consolidant n'exerce pas de contrôle exclusif sur l'entité 4. Le pourcentage de détention de l'organisme consolidant sur l'entité 4 est de 15 %, ce qui est insuffisant pour relever de l'influence notable. L'entité 4 ne figure pas dans le périmètre de consolidation.

**Entité 5 :** L'organisme consolidant détient 100 % de l'entité 5 par l'intermédiaire des entités 1 et 2. En effet, l'intégralité des droits de votes de l'entité 5 est détenue (respectivement 80 % et 20 %) par des entités contrôlées de manière exclusive (respectivement entité 1 et entité 2) par l'organisme consolidant. Il exerce donc le contrôle exclusif.

#### Exemple 4 : contrôle direct, indirect et influence notable



**Entités 1 et 2 :** L'organisme consolidant détient 70 % de chaque entité (1 et 2). Il exerce un contrôle exclusif de droit sur chacune.

**Entité 3 :** L'organisme consolidant en détient 33 %. Il n'exerce ni contrôle exclusif, ni contrôle conjoint. Il exerce une influence notable sur l'entité 3.

**Entité 4 :** L'organisme consolidant en détient 20 % par l'intermédiaire de l'entité 2 contrôlée exclusivement. Néanmoins, il ne peut prendre en compte les participations (80 %) détenues par l'intermédiaire de l'entité 3, car il n'exerce pas de contrôle exclusif sur cette dernière (33 % de détention).

Le pourcentage de détention de l'organisme consolidant sur l'entité 4 est de 20 %, ce qui relève de l'influence notable.

**Entité 5 :** L'organisme consolidant détient 100 % de cette entité par l'intermédiaire des entités 1 et 2. En effet, l'intégralité des droits de votes de l'entité 5 est détenue (respectivement 80 % et 20 %) par des entités contrôlées de manière exclusive (respectivement entité 1 et entité 2) par l'organisme consolidant. Il exerce donc le contrôle exclusif.

#### IV – Le calcul du pourcentage d'intérêts

Il diffère du pourcentage de détention.

Il permet de déterminer l'intérêt financier détenu directement ou indirectement par l'organisme consolidant dans une entité consolidée à partir de l'évaluation de la quote-part des capitaux ou fonds propres qu'il détient.

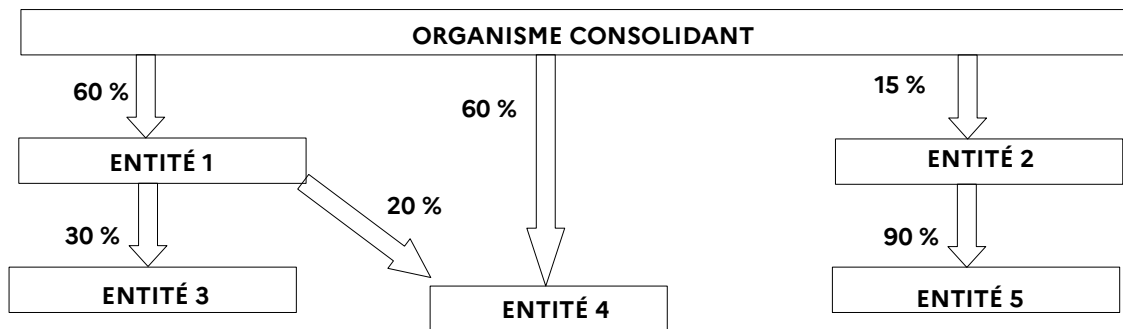
Il permet également de déterminer la part relative au groupe et celle correspondant aux intérêts minoritaires.

Les modalités de calcul du pourcentage d'intérêt dépendent du type de liaison entre l'organisme consolidant et l'entité contrôlée :

– Si la liaison est directe : les pourcentages d'intérêt et de détention sont égaux.

– Si la liaison est indirecte : le pourcentage d'intérêts détenu par l'organisme consolidant dans l'entité contrôlée résulte de la multiplication des différents pourcentages d'intérêts au sein de la chaîne de détention reliant l'organisme consolidant à l'entité contrôlée.

Les pourcentages de détention de chaque chaîne sont additionnés dans le cas où plusieurs chaînes relient l'entité contrôlée à l'organisme consolidant.



Le calcul du pourcentage d'intérêt est le suivant :

L'organisme consolidant détient 60 % de l'entité 1, 60 % de l'entité 4 et 15 % de l'entité 2.

L'entité 1 détient 30 % de l'entité 3 et 20 % de l'entité 4.

L'organisme consolidant détient 18 % de l'entité 3 :  $60\% \text{ (part dans 1)} \times 30\% \text{ (part de 1 dans 3)} = 18\%$ .

L'organisme consolidant détient 72 % de l'entité 4 :  $60\% \text{ (part directe dans 4)} + (60\% \text{ (part dans 1)} \times 20\% \text{ (part de 1 dans 4)}) = 72\%$ .

L'organisme consolidant détient 13,5 % de l'entité 5 :  $15\% \text{ (part dans 2)} \times 90\% \text{ (part de 2 dans 5)} = 13,5\%$ .

## V – Exclusions du périmètre de consolidation

L'organisme consolidant exclut une entité du périmètre de consolidation dans les cas suivants :

1 – L'analyse a démontré que l'organisme n'a ni contrôle, ni influence notable.

2 – Lors de la perte de contrôle :

2-1 : Perte de contrôle ou d'influence notable sans cession par l'organisme consolidant :

- Les changements dans les organes de direction ou de surveillance conduisent à une perte du contrôle.
- L'existence de restrictions sévères et durables qui remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée par l'organisme consolidant. Ces restrictions doivent être justifiées dans l'annexe des comptes consolidés.
- L'organisme consolidant perd le contrôle de l'entité consolidée lors de la dilution du capital sans cession.

2-2 La cession d'une fraction des titres, des participations ou des droits détenus.

La cession des titres, des participations ou des droits entraîne le transfert des droits de vote et donc la perte potentielle de contrôle. Quand la cession ne porte que sur une fraction des titres de participation ou des droits, le contrôle ou l'influence notable sera évalué à hauteur de la fraction détenue durablement.

L'organisme consolidant qui cède ses titres, consolide l'entité, jusqu'à la date de perte de contrôle.

Néanmoins, toute cession de titre n'entraîne pas de perte de contrôle. Ainsi, l'organisme consolidant peut avoir cédé des titres mais maintenir l'entité dans le périmètre de consolidation. Il s'agit notamment des cas de cession des titres, des participations ou des droits détenus sans perte de contrôle de l'organisme consolidant.

Par exemple, lorsque l'organisme consolidant cède provisoirement les titres sans perdre le contrôle de l'entité consolidée, puis les rachète dans un bref délai. Dans cette hypothèse, l'organisme consolidant établit les comptes consolidés à la clôture de l'exercice en intégrant l'entité concernée par cette cession-rachat de l'organisme consolidant.

3 – Les informations relatives aux entités contrôlées ne sont pas disponibles en date de clôture

Les titres de l'entité qui sort du périmètre de consolidation sont comptabilisés en tant que « titres de participation » dans les comptes consolidés. Ils sont évalués à la date de cession. Les titres conservés sont évalués selon leur dernière valeur en consolidation, c'est-à-dire pour la quote-part de capitaux propres/fonds propres consolidés qu'ils représentent, augmentée de la quote-part correspondante dans l'écart d'acquisition résiduel. Cette valeur devient alors une « valeur de mise en équivalence » qui est figée à la date de déconsolidation, sauf dépréciation ultérieure si la valeur d'inventaire devient inférieure à cette valeur comptable consolidée.

Il convient de documenter dans l'annexe les motifs justifiant toute sortie d'une entité du périmètre de consolidation.

## VI – Exemption d'établissement de comptes consolidés

Il existe plusieurs cas dans lesquels un organisme public peut être exonéré de l'établissement de comptes consolidés.

### 1 – Notion de petits groupes

La qualification de petit groupe est avérée par le code de commerce (Article L 123-16-2) quand deux des trois seuils définis ci-dessous ne sont pas dépassés pendant deux exercices successifs. Pour identifier un petit groupe, il convient d'additionner les comptes individuels de l'organisme consolidant et ceux des entités qu'il contrôle

Les trois seuils<sup>6</sup> concernés sont :

1. Total du bilan : 24 000 000 €

2. Le montant net hors taxes du chiffre d'affaires (CA) et des produits de fonctionnement : 48 000 000 €.

Il s'agit du montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, dont les subventions reçues et versées par l'organisme consolidant, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

NB : les subventions versées par l'organisme consolidant sont à intégrer au montant net HT du CA et des produits de fonctionnement.

3. Le nombre moyen de salariés permanents employés au cours d'un exercice et liés par un contrat de travail ou un statut de droit public doit être de 250.

Il s'agit du nombre moyen de salariés permanents employés au cours d'un exercice soit la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à l'entité par un contrat de travail à durée indéterminée. Dans les organismes publics, ce critère d'indicateur de taille doit être interprété comme l'ensemble des personnels concourant, de façon permanente, à l'activité de l'établissement, qu'ils soient ou non liés à ce dernier par un contrat de travail.

Dès lors que l'organisme consolidant contrôle ou exerce une influence notable sur des entités pour lesquelles deux des trois seuils sont franchis pendant deux exercices successifs, il doit établir et publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport de gestion du groupe.

### 2 – Notion de groupe ne comportant que de l'influence notable

Si un organisme n'exerce que de l'influence notable sur d'autres entités, il n'est pas tenu d'établir des comptes consolidés. Dans cette hypothèse, ses comptes annuels (comptes financiers) présenteront une explication dédiée sur les participations financières détenues, le contrôle exercé et une justification de l'absence de consolidation.

## VII – Date d'arrêté des comptes consolidés par l'organe compétent et modalités de publication

La norme indique que les comptes consolidés couvrent une période de douze mois et sont établis à la date de clôture des comptes de l'organisme consolidant. Idéalement, l'arrêté du compte financier individuel et des comptes consolidés intervient lors du même conseil d'administration. À défaut, l'organe délibérant doit se réunir une seconde fois. L'arrêté des comptes consolidés par l'organe délibérant se situe avant la fin du premier semestre N+1 s'il ne peut être réalisé concomitamment à l'arrêté des comptes individuels fixé réglementairement au plus tard mi-mars N+1<sup>7</sup>. La bonne pratique consiste à produire des comptes consolidés dans des délais les plus rapprochés possibles de la présentation du compte financier individuel.

Les comptes consolidés sont accompagnés du rapport de gestion des comptes consolidés établi par l'ordonnateur, qui doit contenir :

- une analyse objective et exhaustive de la situation financière du groupe, notamment au regard de la mise en œuvre de la stratégie de celui-ci ;
- les indicateurs clefs de performance de nature tant financière que non financière (notamment niveau d'endettement de l'ensemble des entités du groupe, stratégies environnementale, numérique, données relatives aux personnels, etc) ;
- principaux risques et incertitudes auxquels le groupe est confronté ;
- objectifs et mise en œuvre de la maîtrise des risques.

Le rapport de gestion consolidé ne se substitue pas à l'annexe des comptes consolidés établie par l'agent comptable.

La publication des comptes consolidés s'effectue sur [impot.gouv.fr](http://impot.gouv.fr).

Le rapport de gestion et le rapport du CAC font partie des documents à publier.

<sup>6</sup> Art. R. 233-16 du code de commerce.

<sup>7</sup> Article 212 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

## Section II : Les opérations de consolidation selon les différentes méthodes de consolidation du groupe

La consolidation consiste à substituer au montant des titres de participation de l'entité consolidée qui figure au bilan de l'organisme consolidant la part de capitaux ou fonds propres de cette même entité.

Lors de cette substitution une différence de consolidation est identifiée et viendra se rajouter ou se retrancher des fonds propres consolidés.

Selon la méthode de consolidation retenue (cf paragraphe II de la section I), cette substitution se réalisera :

- par l'intégration dans le bilan et le compte de résultat de l'organisme consolidant des éléments du patrimoine et du résultat de l'entité consolidée par intégration proportionnelle ou globale. En outre, le bilan et le compte de résultat de l'entité consolidée par intégration globale devra faire apparaître les intérêts des tiers extérieurs au groupe appelés aussi « intérêts minoritaires » ;

- sur la base de la quote-part des fonds propres ou capitaux propres ainsi que du résultat revenant à l'organisme consolidant calculée en fonction du pourcentage d'intérêt en cas de consolidation par mise en équivalence (titres mis en équivalence).

La consolidation est effectuée selon les modalités suivantes :

1. La première étape consiste à homogénéiser les comptes individuels.
2. La deuxième étape vise à cumuler les comptes individuels des entités consolidées avec ceux de l'organisme consolidant au prorata du taux de détention de celui-ci. Aucun cumul ne peut être réalisé pour les entités consolidées selon la méthode de mise en équivalence.
3. La troisième étape consiste à éliminer les opérations réciproques. Le groupe étant considéré comptablement comme une seule entité, les comptes consolidés ne peuvent pas retracer les opérations intra-groupe. En effet, les charges et les produits sont constatés à l'encontre d'un tiers distinct. Les comptes consolidés du groupe retracent le patrimoine du groupe ainsi que les droits et obligations du groupe envers des tiers externes au groupe. Les opérations réciproques entre les entités consolidées et l'organisme consolidant sont identifiées et seront éliminées<sup>8</sup>.
4. La quatrième étape consiste à éliminer les résultats internes entre entités du groupe.
5. Enfin, la dernière étape vise à éliminer les titres de participation et répartir les fonds propres et/ou capitaux propres entre les intérêts du groupe et les intérêts minoritaires.

### I – Consolidation par la méthode d'intégration globale

L'intégration globale des données financières des entités sous contrôle exclusif s'effectue en plusieurs étapes indiquées ci-dessous :

#### 1 – Retraitements des comptes individuels aux normes du groupe

Selon le choix du groupe, les données financières des entités consolidées peuvent être retraitées par ces dernières ou par l'organisme consolidant. Les données financières sont présentées selon les méthodes et modalités de comptabilisation choisies par le groupe (durée d'amortissement par catégorie d'actif, seuil d'activation, etc). Les données uniformisées des comptes du bilan et du compte de résultat des entités consolidées seront cumulées avec celles de l'organisme public consolidant, retraitées selon les modalités de suivi du groupe. L'intégralité des données financières de chacune des entités contrôlées de manière exclusive figure dans les états financiers consolidés.

#### 2 – Élimination des opérations réciproques

Le groupe ne représente qu'une seule entité économique. Les opérations réciproques entre les entités intégrées globalement et l'organisme consolidant qui sont identifiées seront éliminées dans les comptes individuels de l'organisme consolidant et parallèlement dans les comptes individuels de l'entité consolidée.

#### 3 – Élimination des titres de participation

Le coût d'acquisition des titres de participation des entités consolidées qui sont mentionnées aux comptes 26x des comptes individuels de l'organisme consolidant n'est pas repris au bilan des comptes consolidés du groupe et est éliminé en contrepartie de la part du groupe dans les capitaux propres / fonds propres de l'entité consolidée intégrée globalement.

<sup>8</sup> Point développé en partie 4 « Cumul des comptes individuels de l'entité consolidante et des entités consolidées et élimination des opérations réciproques intragroupe ».

#### 4 – Élaboration du résultat du groupe

Le résultat « net part du groupe » est constitué du résultat de l'organisme consolidant et de la quote-part du résultat des entités consolidées qu'il détient. Le résultat net du groupe<sup>9</sup> est constitué des intérêts minoritaires et du résultat net part du groupe.

#### 5 – Élaboration des fonds propres du groupe

Les fonds propres du groupe sont constitués des financements reçus de l'Etat, des financements reçus d'autres tiers que l'État, des réserves consolidées et des comptes de report à nouveau consolidés ainsi que les résultats consolidés.

La quote-part de l'entité qui n'est pas détenue par le groupe figure également dans les fonds propres et représente les intérêts minoritaires. Ils sont présentés sur une ligne séparée des fonds propres au passif du bilan consolidé. Ainsi les capitaux ou fonds propres sont répartis entre le groupe et les intérêts minoritaires qui représentent les autres contributeurs.

Au regard des relations particulières existant entre l'État et les organismes publics, les financements externes de l'actif issus de l'État sont individualisés au sein des fonds propres du groupe.

#### Exemple d'application de la méthode d'intégration globale

Exemples de consolidation de l'entité consolidée F (société de droit privé).

L'exemple ci-dessous ne tient pas compte de l'élimination des opérations réciproques et des retraitements.

Il ne concerne pas une première consolidation<sup>10</sup> qui implique la détermination d'un écart d'acquisition.

L'organisme consolidant M détient 80 % des droits de vote de la filiale F (contrôle exclusif).

Les comptes de résultat et les bilans individuels de M et de F sont indiqués ci-dessous au 31/12/N

#### Compte de résultat M

Charges		Produits	
Total charges	800	Total produits	1 050
<b>Résultat</b>	<b>250</b>		

#### Compte de résultat F

Charges		Produits	
Total charges	650	Total produits	1 150
<b>Résultat</b>	<b>500</b>		

9 Comptablement, le résultat net du groupe est identifié dans le plan de compte par le compte 880 « résultat global ». Ce compte sera mouvementé dans le cas des retraitements liés au compte de résultat consolidé.

10 Le cas particulier de la première consolidation est traité spécifiquement dans la partie VII.



**Compte de résultat du groupe**

Les postes de l'entité consolidée F sont repris en intégralité dans les comptes consolidés. Les comptes de résultat de M et F seront cumulés. Le résultat net de l'ensemble consolidé sera réparti en Intérêts minoritaires et résultat net part du groupe.

Charges		Produits	
Total charges (800+650)	1450	Total produits (1050+1150)	2200
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé :</b>	<b>750</b>		
Intérêts minoritaires (500x20%)	<b>100</b>		
<b>Résultat net part du groupe</b> 250+(500x80%)	<b>650</b>		

**Bilan M**

Actif		Passif	
Titres	240	Financements reçus de l'État	400
		Réserves	150
		Résultat	250
Autres actifs	560	Dettes	0
<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>

**Bilan F**

Actif		Passif	
Actifs	1 340	Capital	300
		Réserves	100
		Résultat	500
		Subvention d'investissement	40
		<b>Total capitaux propres</b>	<b>940</b>
		Dettes	400
<b>Total</b>	<b>1 340</b>	<b>Total</b>	<b>1 340</b>

**Bilan du groupe****Première étape : Cumul des comptes de F et de M et retraitement de la subvention**

Actif		Passif	M	F	Cumul
Titres F	240	Capital/ Financement	400	300	700
		Réserves	150	100	250
		Résultat	250	500	750
Autres actifs	1 900	Subvention d'investissement <sup>11</sup>		40	40
(1340+560)		<b>Total Fonds propres</b>	800	940	1740
		Dettes	0	400	400
<b>Total</b>	<b>2 140</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>1340</b>	<b>2140</b>

**Deuxième étape : Répartition du résultat global et des fonds propres**

Ce tableau vise à expliquer la répartition des fonds entre le groupe et les actionnaires extérieurs au groupe désignés par le vocable « intérêts minoritaires ».

Les fonds propres sont ainsi répartis sur la base du % d'intérêt entre le groupe et les intérêts minoritaires :

- $400 + 240 (80\% \times 300) = 640$  pour le groupe,
- $20\% \times 300 = 60$  pour les intérêts minoritaires.

Le résultat net part du groupe du groupe est constitué du cumul du résultat de M et de la quote-part du résultat de F rapporté au % d'intérêt ( 80 %) :  $250 + (80\% \times 500) = 650$

La part du résultat de F rapportée au % d'intérêts non détenus par M (20%) constitue les intérêts minoritaires (hors groupe) :  $500 \times 20\% = 100$

Le même raisonnement s'applique à la répartition des réserves :

- $150 + 80 (80\% \times 100) = 230$  pour le groupe,
- $20\% \times 100 = 20$  pour les intérêts minoritaires.

Tableau de répartition des fonds propres entre le groupe et les intérêts minoritaires :

Actif		Passif	M	F		Cumul
				Fonds propres de F détenus par M à 80 %	Fonds propres de F non détenus par M à 20 %	
Titres de participations F	240	Capital/Financement	400	240	60	700
		Réserves	150	80	20	250
		Résultat	250	400	100	750
Autres actifs	1 900	Subvention d'investissement		32	8	40
(1340+560)		<b>Total Fonds propres</b>	800	752	188	1740
		Dettes				400
<b>Total</b>	<b>2 140</b>	<b>Total</b>				<b>2140</b>

11 La subvention d'investissement perçue par F est retraitée dans les comptes consolidés au compte 13415 « FEA rattachés à des actifs, autres entités publiques dont établissements publics ».

**Bilan consolidé**

Le poste fonds propres du bilan consolidé figurant au passif est ventilé entre la quote-part revenant au groupe et celle appartenant aux intérêts minoritaires.

**Pour la part revenant au groupe :**

- les financements reçus de l'État comprennent les dotations initiales et complémentaires reçues de l'État en provenance de l'organisme consolidant et des entités consolidées publiques (GIP par exemple).
- les autres financements reçus comprennent les dotations initiales et complémentaires en provenance de l'organisme consolidant et des entités consolidées publiques hors financement reçu de l'État. Dans le cas où l'entité consolidée est de droit privé, les capitaux propres ainsi que les subventions d'investissements sont ajoutés à ce poste.

**Pour la part hors groupe :**

- les intérêts minoritaires sont constatés à due concurrence de la quote-part des capitaux et fonds propres détenus par les minoritaires.

Actif		Passif	
<b>Actif immobilisé</b>		<b>Fonds propres</b>	
Immobilisations financières		Financements reçus de l'état	400
Titres de participation	240	Autres financements reçus (240+32)	272
		Réserves consolidées (150+80)	230
		Résultat consolidé (250+400)	650
		<b>Intérêts minoritaires</b>	<b>188</b>
		<b>Total Fonds Propres</b>	<b>1 740</b>
Autres actifs (1340+560)	1900	Dettes	400
<b>Total</b>	<b>2 140</b>	<b>Total</b>	<b>2 140</b>

**Élimination des titres de participation****Bilan consolidé**

Actif		Passif	
<b>Actif immobilisé</b>		<b>Fonds propres</b>	
Immobilisations financières		Financements reçus de l'état	400
Titres de participation (240-240)(1)	0	Autres financements reçus	32 (2)
		Réserves consolidées (150+80)	
		Résultat consolidé (250+400)	
Autres actifs (1340M +560 F )	1900	<b>Intérêts minoritaires</b>	230
		<b>Total Fonds Propres</b>	650
		Dettes	<b>188</b>
			1500
			400
<b>Total</b>	<b>1900</b>	<b>Total</b>	<b>1900</b>

(1) Pour rappel le coût d'acquisition des titres de participations est éliminé en contrepartie de la quote-part du groupe dans les capitaux propres de la filiale concernée.

(2) Quote-part des capitaux propres de F avant élimination des titres (240+32) = 272  
 Élimination des titres de F : -240  
 Quote-part des capitaux propres de F après élimination des titres (272-240) = 32

## II – Consolidation par la méthode d’intégration proportionnelle

L’entité consolidée est contrôlée conjointement quand le contrôle est partagé par un nombre limité de contributeurs. Les comptes consolidés seront alors établis selon la méthode d’intégration proportionnelle.

Les données financières des entités contrôlées (comptes du bilan et du compte de résultat) seront intégrées dans les comptes du groupe proportionnellement à la quote-part des intérêts détenus par l’organisme consolidant. Aucun intérêt minoritaire ne sera constaté dans les comptes consolidés.

Les différentes étapes permettant de consolider selon la méthode d’intégration proportionnelle sont indiquées ci-dessous.

### 1 – Retraitements des comptes individuels aux normes du groupe

Selon le choix du groupe, les données financières des entités consolidées peuvent être retraités par ces dernières ou par l’organisme consolidant. Les données financières sont présentées selon les méthodes et modalités de comptabilisation choisies par le groupe (durée d’amortissement par catégorie d’actif, seuil d’activation, etc). Les données uniformisées des comptes du bilan et du compte de résultat des entités consolidées seront cumulées proportionnellement à la quote-part détenue par l’organisme public consolidant (pourcentage d’intérêt). Les données financières de chacune des entités contrôlées figurent proportionnellement dans les états financiers consolidés.

### 2 – Élimination des opérations réciproques

Le groupe ne représente qu’une seule entité. Les opérations réciproques entre les entités intégrées proportionnellement et l’organisme consolidant qui sont identifiées seront éliminées dans les comptes individuels de l’organisme consolidant et parallèlement dans les comptes individuels de l’entité consolidée.

### 3 – Élimination des titres de participation

Le coût d’acquisition des titres de participation des entités consolidées qui sont mentionnées aux comptes 26x des comptes individuels de l’organisme consolidant ne sont pas repris au bilan des comptes consolidés du groupe et sont éliminés en contrepartie de la part du groupe dans les capitaux propres / fonds propres de l’entité consolidée intégrée proportionnellement.

### 4 – Élaboration du résultat du groupe

Le résultat net « part du groupe » est constitué du résultat de l’organisme consolidant et de la quote-part du résultat des entités consolidées qu’il détient.

### 5 – Élaboration des fonds propres du groupe

Les fonds propres du groupe sont constitués des quotes-parts des financements reçus de l’état, des autres financements des réserves consolidées, des comptes de report à nouveau consolidés, des résultats consolidés. Au regard des relations particulières existant entre l’État et les organismes publics, les financements externes de l’actif issus de l’État sont individualisés au sein des fonds propres du groupe.

### Exemple d’application de la méthode d’intégration proportionnelle

L’organisme consolidant détient 50 % de l’entité consolidée F de droit privé et exerce le contrôle conjoint.

Les comptes de résultat et les bilans de M et F sont indiqués ci-dessous.

Cet exemple ne concerne pas une première consolidation<sup>12</sup> qui implique la détermination d’un écart d’acquisition.

12 Le cas particulier de la première consolidation est traité spécifiquement dans la partie VII.

**Compte de résultat M**

Charges		Produits	
Total charges	800	Total produits	1 050
<b>Résultat</b>	<b>250</b>		

**Compte de résultat F (entité consolidée de droit privé)**

Charges		Produits	
Total charges	650	Total produits	1 150
<b>Résultat</b>	<b>500</b>		

**Le compte de résultat consolidé :**

Cumul des comptes du compte de résultat de M avec ceux de F qui sont repris à hauteur de 50 % de leurs montants.

	Charges			Produits	
	M	F (50%)		M	F (50%)
Total charges	800	325	Total produits	1050	575
Résultat	250	250			
<b>Total</b>	<b>1050</b>	<b>575</b>	<b>Total</b>	<b>1050</b>	<b>575</b>

**Compte de résultat consolidé :**

Charges		Produits	
Total charges (800+325)	1125	Total produits (1050+575)	1625
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé :</b>	<b>500</b>		
<b>Résultat net part du groupe</b> 250+(500x50%)	<b>500</b>		

**Bilan M**

Actif		Passif	
Titres	240	Financements reçus de l'État	400
		Réserves	150
		Résultat	250
Autres actifs	560	Dettes	0
<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>

**Bilan F (entité consolidée de droit privé)**

Actif		Passif	
Actifs	1 340	Capital Réserves Résultat	300 100 500
		Subvention d'investissement	40
		<b>Total capitaux propres</b>	<b>940</b>
		Dettes	400
<b>Total</b>	<b>1 340</b>	<b>Total</b>	<b>1 340</b>

**Première étape :** Intégration des comptes du bilan de l'organisme consolidant et des comptes de l'entité F à hauteur de 50 %. Puis intégration de la subvention à hauteur de 50 %.

Actif		Passif	M	F 50 %	Cumul
Titres F	240	Capital/Financement	400	150	550
		Réserves	150	50	200
		Résultat	250	250	500
Autres actifs (1340*0,5+560)	1 230	Subvention d'investissement <sup>13</sup>		20	20
		<b>Total fonds propres</b>	<b>800</b>	470	<b>1270</b>
		Dettes	0	200	200
<b>Total</b>	<b>1 470</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>670</b>	<b>1470</b>

Le poste fonds propres du bilan consolidé figure au passif uniquement pour la part revenant au groupe.

Il inclut notamment :

- les financements reçus de l'État qui comprennent les dotations initiales et complémentaires reçues de l'État en provenance de l'organisme consolidant et des entités consolidées publiques (GIP par exemple).
- les autres financements reçus qui comprennent les dotations initiales et complémentaires en provenance de l'organisme consolidant et des entités consolidées publiques hors financement reçu de l'État. Dans le cas où l'entité consolidée est de droit privé, les capitaux propres ainsi que les subventions d'investissements sont ajoutés à ce poste.

Dans notre exemple, on aura donc un poste « autre financement » qui s'élève à 170 (soit 150 de capitaux propres de F et 20 de subvention d'investissement de F).

Le résultat du groupe est constitué du cumul du résultat de la mère et de la quote-part du résultat de F rapporté au % de contrôle ( 50 %) :  $250 + (50\% \times 500) = 500$

Le même raisonnement s'applique à la répartition des réserves :

- $150 + 50 (50\% \times 100) = 200$

13 La subvention d'investissement perçue par F est retraitée dans les comptes consolidés au compte 13415 « FEA rattachés à des actifs, autres entités publiques dont établissements publics ».

**Seconde étape : Élimination des titres de participation****Bilan consolidé**

Actif		Passif	
<b>Actif immobilisé</b>		<b>Fonds propres :</b>	
Titres de participation (1) (240-240)	0	Financements reçus de l'État	400
		Autres financements reçus	-70(2)
		Réserves consolidées (150+50)	200
		Résultat consolidé (250+250)	500
		<b>Total fonds propres</b>	1 030
Actifs (1340*0,5+560)	1 230	Dettes	200
<b>Total</b>	<b>1 230</b>	<b>Total</b>	<b>1 230</b>

(1) Les titres de participation des entités consolidées ne sont pas repris au bilan consolidé. Seuls subsistent les fonds propres de l'organisme consolidant.

(2) Quote-part des capitaux propres de F avant élimination des titres (150+20) = 170

Élimination des titres de F : -240

Quote-part des capitaux propres de F après élimination des titres (170-240) = -70

**Exemple de consolidation d'une entité consolidée publique selon la méthode d'intégration proportionnelle**

L'organisme consolidant détient 50 % d'une entité consolidée publique (GIP par exemple) et exerce le contrôle conjoint.

Les comptes de résultat et les bilans de M et F sont indiqués ci-dessous.

**Compte de résultat M**

Charges		Produits	
Total charges	800	Total produits	1 050
<b>Résultat</b>	<b>250</b>		

**Compte de résultat F**

Charges		Produits	
Total charges	650	Total produits	1 150
<b>Résultat</b>	<b>500</b>		

**Le compte de résultat consolidé :**

Les comptes du compte de résultat de M sont cumulés à ceux du GIP qui sont repris à hauteur de 50 % de leurs montants.

	Charges			Produits	
	M	F (50%)		M	F (50%)
Total charges	800	325	Total produits	1050	575
Résultat	250	250			
<b>Total</b>	<b>1050</b>	<b>575</b>	<b>Total</b>	<b>1050</b>	<b>575</b>

**Compte de résultat consolidé :**

Charges		Produits	
Total charges (800+325)	1125	Total produits (1050+575)	1625
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé :</b> <b>Résultat net part du groupe 250+(500x50%)</b>	<b>500</b> <b>500</b>		

**Bilan M**

Actif		Passif	
Autres participations (GIP)	240	Financements reçus de l'État	400
		Réserves	150
		Résultat	250
Autres actifs	560	Dettes	0
<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>

**Bilan GIP**

Actif		Passif	
Actifs	1 340	Fonds propres	
		Financement reçus	
		Financement de l'actif État	300
		Financement de l'actif par des tiers	40
		Réserves	100
		Résultat	500
		<b>Total fonds propres</b>	<b>940</b>
		Dettes	400
<b>Total</b>	<b>1 340</b>	<b>Total</b>	<b>1 340</b>



**Première étape :** Intégration des comptes du bilan de l'organisme consolidant et des comptes du GIP à hauteur de 50 %.

Actif		Passif	M	GIP 50 %	Cumul
Autres participations (compte 266)	240	<b>Fonds propres</b>			
		Financements reçus de l'État	400	<b>150</b>	550
		Financement de l'actif par des tiers		<b>20</b>	20
		Réserves	150	<b>50</b>	200
Autres actifs (1340*0,5+560)	1 230	Résultat	250	<b>250</b>	500
			----	-----	-----
		<b>Total fonds propres consolidés</b>	<b>800</b>	<b>470</b>	<b>1270</b>
			0	<b>200</b>	200
		Dettes			
<b>Total</b>	<b>1 470</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>670</b>	<b>1470</b>

**Seconde étape :** Élimination des titres de participation

#### Bilan consolidé

Actif		Passif	
<b>Actif immobilisé</b>		<b>Fonds propres :</b>	
Autres participations (1) (240-240)	0	Financements reçus de l'État	400
		Autres financements reçus	-70 (2)
		Réserves consolidées (150+50)	
		Résultat consolidé (250+250)	
		<b>Total fonds propres</b>	
Actifs (1340*0,5+560)	1 230	Dettes	200
			500
			<b>1 030</b>
			200
<b>Total</b>	<b>1 230</b>	<b>Total</b>	<b>1 230</b>

(1) Les autres participations des entités consolidées ne sont pas reprises au bilan consolidé. Seuls subsistent les fonds propres de l'organisme consolidant.

(2) Quote-part des fonds propres de F avant élimination des autres participations (150+20) =170

Élimination des autres participations de F : - 240

Quote-part des fonds propres après élimination des autres de participation (170-240) = -70

### III – La mise en équivalence

Les entités sous influence notable de l'organisme consolidant sont consolidées par mise en équivalence. Cette méthode de consolidation consiste à substituer à la valeur comptable des titres détenus la quote-part des capitaux propres y compris le résultat de l'exercice. L'organisme consolidant ne reprend pas les actifs et les passifs de l'entité sous influence notable, car il n'a pas de pouvoir de décision sur ces actifs. Les entités mises en équivalence ne sont pas concernées par l'élimination des comptes réciproques qui n'affectent pas le résultat ou les réserves consolidées. La méthode de mise en équivalence retient directement une quote-part de capitaux propres de l'entité sous influence notable et non leurs composantes d'actifs et de passifs ou de produits et charges.

Les différentes étapes permettant de consolider selon la méthode de mise en équivalence sont indiquées ci-dessous.

### 1 – Élimination des opérations réciproques

Les opérations réciproques dégageant une marge entre l'entité mise en équivalence et les autres entités consolidées sont éliminées.

### 2 – Élaboration du résultat du groupe

Le compte de résultat consolidé est établi sans cumul des comptes de résultat de l'organisme consolidant et de l'entité consolidée sous influence notable. La quote-part de résultat net de la société consolidée est repris au compte de résultat consolidé sur une ligne spécifique intitulée « quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence ».

Le résultat net consolidé du groupe est constitué du résultat de l'organisme consolidant et de la « quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence ».

### 3 – Élaboration du bilan consolidé

Le bilan consolidé ne prend en compte que les actifs et les passifs de l'organisme consolidant auquel il substitue aux titres de participation figurant à l'actif en participation financière, la valeur des titres mis en équivalence.

Au passif, est ajoutée la différence de consolidation. Elle correspond à l'écart entre la quote-part des capitaux ou fonds propres des entités intégrées selon la méthode de mise en équivalence appartenant à l'organisme consolidant et la valeur des titres de participation figurant au bilan des comptes individuels. Si la quote-part des capitaux ou fonds propres est négative, une provision peut être constatée dans les comptes du groupe.

Les fonds propres du groupe qui figurent dans le bilan consolidé sont constitués uniquement des financements reçus de l'État et des autres tiers de l'organisme consolidant dont la différence de consolidation est le résultat net des entités intégrées.

L'exemple détaillé ci-dessous ne concerne pas une première consolidation<sup>14</sup> qui implique la détermination d'un écart d'acquisition.

Exemple de consolidation de l'entité consolidée F (société de droit privé) selon la méthode de mise équivalence  
L'organisme public consolidant détient 30 % de l'entité consolidée.

#### Compte de résultat M

Charges		Produits	
Total charges	800	Total produits	1 050
Résultat	250		

#### Compte de résultat F

Charges		Produits	
Total charges	650	Total produits	1 150
Résultat	500		

<sup>14</sup> Le cas particulier de la première consolidation est traité spécifiquement dans la partie VII.

**Compte de résultat consolidé**

Charges		Produits	
Total charges	800	Total produits	1050
Résultat net des entités intégrées :	250		
Quote-part de résultat dans le résultat des entités mises en équivalence (30 %*500)(1)	150		
Résultat net de l'ensemble consolidé :	400		
Résultat net part du groupe	400		

(1) La quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence est intégrée en compte de résultat et se calcule ainsi : résultat de F \* % d'intérêt de M sur F.

**Bilan M**

Actif		Passif	
Titres	240	Financements reçus de l'État	400
		Réserves	150
		Résultat	250
		<b>Total fonds propres</b>	<b>800</b>
Autres actifs	560	Dettes	0
<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>

**Bilan F**

Actif		Passif	
Actifs	1 340	Capital	300
		Réserves	100
		Résultat	500
		Subvention d'investissement	40
		<b>Total capitaux propres</b>	<b>940</b>
		Dettes	400
<b>Total</b>	<b>1 340</b>	<b>Total</b>	<b>1 340</b>

**Bilan consolidé**

<b>Actif</b>		<b>Passif</b>	
Titres mis en équivalence (2)	282	Financements reçus de l'État	400
		Autres financements reçus (3)	42
		Réserves	150
		Résultat	250
		<b>Total fonds propres</b>	<b>842</b>
Autres actifs	560		
		Dettes	<b>0</b>
<b>Total</b>	<b>842</b>	<b>Total</b>	<b>842</b>

La différence de consolidation vient se rajouter aux fonds propres consolidés (2) :

**Différence de consolidation (3) :** Quote-part des capitaux propres de F appartenant à l'organisme consolidant M :  
 $30 \% * 940 = 282$

Valeur des titres de participation : 240

**Différence de consolidation (282-240) : 42**

**Valeur des titres mis en équivalence (2):  $240+42 = 282$**

### Section III : Élimination des opérations réciproques intragroupe

Les opérations réciproques entre les entités du groupe doivent être éliminées dès lors qu'elles sont significatives. Il en est de même pour les résultats internes du groupe. Cela permet de ne refléter dans les comptes consolidés du groupe que les opérations réalisées par le groupe avec des tiers extérieurs.

Les entités consolidées devront rapprocher leurs opérations entre membres du groupe afin de mettre en exergue les problèmes de réciprocité. Lors du cumul des comptes préalablement retraités, les opérations réciproques seront identifiées et seront éliminées. Les comptes de liaisons comptabilisés en contrepartie de ces opérations seront soldés.

Les écritures de consolidation doivent être analysées par nature d'opération et comptabilisées en contrepartie des comptes de résultat (12x), de réserves (106x), et de résultat global (880) ;

Les écritures d'élimination sont habituellement présentées en trois parties :

- celles relatives aux comptes de bilan avec pour contrepartie le compte de résultat (12x) et/ou de réserves (106x),
- celles relatives aux comptes du compte de résultat avec pour contrepartie le poste 880 « résultat global »,
- celles relatives aux comptes de bilan avec pour contrepartie des comptes de bilan.

Pour chaque écriture d'élimination le poste « résultat global » du compte de résultat consolidé doit être le miroir du poste de résultat au bilan. Dès lors, les montants doivent être identiques mais de sens inverse.

#### *Synthèse des modalités d'élimination des opérations réciproques entre toutes les entités du groupe :*

Opération interne entre	Entité en intégration globale	Entité en intégration proportionnelle
Entité en intégration globale	Élimination totale	Élimination à hauteur du pourcentage d'intérêt de l'entité contrôlée conjointement
Entité en intégration proportionnelle	Élimination à hauteur du pourcentage d'intérêt de l'entité contrôlée conjointement	Élimination à hauteur du montant le plus faible de la créance, de la dette, du produit ou de la charge réciproque.

### I – Élimination des opérations entre entités consolidées par intégration globale

Entre les entités intégrées globalement, il est obligatoire d'éliminer en intégralité les opérations réciproques entre un actif et un passif ou entre une charge et un produit, qu'elles affectent ou non le résultat du groupe.

#### 1 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe<sup>15</sup> et qui n'affectent pas le résultat consolidé sont à éliminer

Il s'agit :

- des opérations patrimoniales qui comprennent les comptes réciproques d'actif et de passif :
  - les prêts et les emprunts ;
  - les créances clients et les dettes fournisseurs ;
  - les autres débiteurs et les autres créditeurs ;
  - les effets à recevoir et les effets à payer ;
- des opérations de gestion qui comprennent les produits et les charges réciproques :
  - les achats et les ventes de biens ;
  - les prestations de services ;
  - les intérêts de prêts consentis intra-groupe ;
  - les subventions d'exploitation ;
- des engagements donnés et reçus entre les entités intégrées globalement.

#### **Exemple :**

Au cours de l'exercice N, les entités F1 et F2 sont intégrées globalement. L'entité F1 vend à l'entité F2 des marchandises pour 700 € (au cours de toute l'année N), 600 € TTC ont été soldés. Le produit des ventes du mois de décembre s'élève à 100 € TTC et sera encaissé en janvier N+1 (dettes et créances non soldées au 31/12/N).

<sup>15</sup> Les opérations entre entités du groupe s'entendent comme les opérations réalisées entre l'organisme consolidant et les entités consolidées ou entre deux entités consolidées au sein d'un même groupe.

Les modalités d'élimination des opérations réciproques après le cumul des comptes sont indiquées dans l'exemple ci-dessous. Les comptes des entités concernées sont soldés en contrepartie des comptes de liaisons « inter entités (interco) ». Afin de neutraliser les impacts sur le bilan et le compte de résultat consolidés.

**Écritures de consolidation :**

	Achats (607) interco	Ventes(707) interco	Clients(411) interco	Fournisseurs (401) interco	Comptes Liaisons (18X) interco
Avant cumul des comptes :					
Entité F1		700	100		
Entité F2	700			100	
<i>Élimination des comptes réciproques :</i>					
Chez l'entité F1 réciproques :					
Entité F1					
Entité F2		700	100		100 700
Chez l'entité F2 réciproques :					
Entité F1					700 100
Entité F2	700			100	
	700 700	700 700	100 100	100 100	800 800

**2 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui affectent le résultat consolidé sont à éliminer**

Ces éliminations peuvent entraîner la comptabilisation d'un impôt différé (actif ou passif).

Il s'agit :

- des résultats sur cessions internes d'immobilisations amortissables et non amortissables et sur cessions internes de stocks. Ces actifs dans les comptes de l'entité acheteuse sont ramenés à la valeur comptable initiale qu'ils avaient dans les comptes de l'entité vendeuse avant la réalisation de l'opération interne (coût historique consolidé) ;
- des dépréciations des titres de participation, des créances et des provisions pour risques détenus par l'entité consolidante sur des entités intégrées globalement ;
- des dividendes intra-groupe y compris ceux qui portent sur des résultats antérieurs à la première consolidation ;
- des profits et pertes internes au groupe ainsi que les plus-values et moins-values réalisées entre les entités du groupe. Ces opérations sont éliminées en intégralité du résultat consolidé puis réparties entre les intérêts de l'organisme consolidant et les intérêts minoritaires dans l'entité ayant réalisé le résultat. Il convient toutefois de s'assurer qu'en cas d'élimination d'une perte, la valeur de l'élément d'actif cédé ne fasse pas l'objet d'une dépréciation.

**Exemples :**

**1. Élimination de la marge interne sur stock**

Une entité cédante F1 réalise une vente au profit d'une entité acquérante F2, membres d'un même groupe. L'entité F1 réalise une marge lors de cette vente. Cette opération étant réalisée au sein du groupe, elle ne constitue pas un enrichissement du groupe. Elle doit donc être éliminée du suivi du stock du groupe et du résultat des comptes consolidés du groupe.

L'élimination de cette marge interne sur stock s'effectue après le cumul des comptes et l'élimination des opérations.

Ainsi, les comptes de stock du groupe reviennent à leur valeur historique de l'entité ayant cédé avant cession. Il convient également de comptabiliser dans les comptes consolidés les impôts différés qui découlent de cette opération, le cas échéant.

À la fin de l'exercice N, l'entité F2 détient, dans ses stocks, des marchandises cédées par F1 pour 900 au cours de l'exercice. L'entité F1 a dégagé une marge bénéficiaire de 200 pour cette opération. La valeur du stock au coût historique du groupe est de 700 ( $900 - 200 = 700$ ).

Les écritures de consolidation permettent d'éliminer la marge interne sur stock une fois les comptes cumulés.

### **Annulation de la marge qui figure dans le résultat de l'entité vendeuse (F1) et du stock de l'entité acquérante (F2)**

Au 31/12/N : Dans les comptes de résultat et bilan consolidés :

#### **Élimination de la marge dans la variation de stock et dans le stock du groupe :**

Débit compte 603 « Variation de stocks » :	200
Crédit compte 880 « Résultat global » :	200
Débit compte 120 « résultat F1 » :	200
Crédit compte 37X « stocks » :	200

#### **Pour les organismes soumis à l'IS, nous constatons au bilan et au compte de résultat de l'impôt payé d'avance sur la marge interne sur stock (taux 25 %) :**

Débit compte 444X « impôts différé actif » ( $200 \times 0,25$ )	50
Crédit compte 120 « résultat » :	50
Débit compte 880 « résultat global » :	50
Crédit compte 695 « impôt sur les bénéfices » :	50

### **2. Élimination des provisions internes pour dépréciations des titres**

Les provisions pour dépréciation des titres des entités intégrées qui ont été constituées au cours de l'exercice N dans les comptes de l'organisme consolidant sont à éliminer du résultat consolidé N. En effet, les pertes des entités consolidées sont prises en compte dans le résultat du groupe lors du cumul des différents résultats de ses membres<sup>16</sup>.

#### **L'élimination des provisions sera comptabilisée en date comptable du 31/12/N :**

##### **Au bilan consolidé :**

Débit 296X « Provisions pour dépréciation des titres » :	100
Crédit 120 « résultat » :	100

##### **Au compte de résultat consolidé :**

Débit 880 « résultat global »	100
Crédit 686 « dotations aux provisions financières » :	100

Comme les provisions pour dépréciation des titres de participation ne sont pas déductibles fiscalement, aucun impôt différé n'est à constater ou à retraiter.

### **3. Élimination des résultats de cession d'immobilisations interne au groupe**

Les résultats des cessions d'immobilisations entre les entités du groupe doivent être éliminés des comptes consolidés. Afin de ramener ces immobilisations à leur valeur comptable avant la cession. La plus-value réalisée au cours de l'exercice est éliminée du résultat tandis que celle réalisée sur un exercice antérieur est éliminée des réserves.

Les entités F1 (entité publique) et F2 (entité publique) font partie du même groupe et sont contrôlées exclusivement par l'organisme consolidant.

<sup>16</sup> Si les provisions ont été comptabilisées au cours des exercices antérieurs, il convient de mouvementer le compte de report à nouveau.

L'entité F1 vend au prix de 7 000 le 30/06/N à l'entité F2 une machine acquise le 01/01/ N-2 pour 10 000 et amortie sur 5 ans chez F1, imputée au compte 215x. Comme c'est un matériel d'occasion, F2 décide de l'amortir sur 4 ans.

**Chez F1 : à la date de la cession de l'immobilisation :**

Le cumul des amortissements comptabilisés au compte 2815 au 30/06/N est de  $10\,000 \times 20\% \times 2,5 = 5\,000$  € dont 1000 de dotation d'amortissement a été comptabilisée en N

La valeur nette comptable du bien chez F1 est de :  $10\,000$  (compte 215x) –  $5\,000$  (compte 2815x) soit  $5\,000$

La plus-value constatée lors de la vente est de :  $7\,000$  (compte 756) –  $5\,000$  (compte 656) =  $2\,000$

**Chez F2 : à la date d'acquisition de l'immobilisation**

L'amortissement comptabilisé au 31/12/ N selon le schéma (Débit 6811/ Crédit 281X) est de  $7\,000 \times 25\%$  (amortie sur 4 ans)  $\times 1/2$  soit 875

L'immobilisation a été acquise (Compte 215x) pour 7 000

L'incidence dans les comptes consolidés de la cession interne de l'immobilisation :

Dans le bilan consolidé lors de l'intégration des comptes des entités F1 et F2 en N :

Comptabilisation de l'immobilisation à hauteur de 7 000 € et de l'amortissement de l'année N pour 875. La valeur nette comptable est ( $7\,000$  € –  $875$  € =  $6\,125$ )

*Dans le compte de résultat consolidé lors de l'intégration des comptes des entités F1 et F2 en N :*

Le produit de cession des éléments d'actif cédés par (F1) est de 7 000 € (compte 756)

Les dotations aux amortissements comptabilisés en N sont de 1 000 par (F1) et de 875 par (F2), soit 1 875 (compte 681x)

Dans le bilan consolidé du groupe, la valeur nette comptable de l'immobilisation est de 5000

Il convient donc d'éliminer les conséquences de la cession interne dans les comptes consolidés afin de rétablir la situation initiale qui existait avant la cession.

**1) Reconstitution de la valeur de l'immobilisation acquise par l'entité F2 dans le bilan consolidé selon la situation initiale qui figurait dans l'entité F1 :**

- Dans le bilan consolidé la valeur de l'immobilisation de F2 doit être reconstituée à hauteur de la valeur de l'immobilisation comptabilisée chez F1 avant la cession.

Débit 21X « Immobilisations corporelles » :  $10\,000$  (valeur chez F1) –  $7\,000$  (valeur chez F2) =  $3\,000$

Crédit 281 « Amortissements cumulés » :  $3\,000$

- Les amortissements sont à reconstituer à hauteur de ceux qu'aurait dû comptabiliser F1 au 31/12/N. La dotation d'amortissement est augmentée à hauteur de la différence entre l'amortissement qui aurait dû être comptabilisé par F1 et celui comptabilisé par F2.

Débit 120 « Résultat » pour la valeur du complément Amortissement =  $1\,000 - 875$  € =  $125$  .

Crédit 281 « Amortissements cumulés » :  $125$  .

**2) La plus-value de cession dont bénéficie F1 doit être annulée :**

Débit 120 « Résultat » ( $7000 - 5000$ ) :  $2\,000$

Crédit 281 « Amortissements cumulés » :  $2\,000$

**3) Annulation des conséquences comptables de la cession interne dans le compte de résultat consolidé :**

- Complément de dotation aux amortissements : la dotation comptabilisée par F2 est de 875 et celle comptabilisée par F1 est de 1 000 soit 1 875 de dotations (au lieu de 2000 si F1 avait conservé le bien).

La différence de  $2\,000 - 1\,875$  soit 125 doit être comptabilisée dans les comptes consolidés.

Débit 681 « Dotations aux amortissements » :  $125$



Crédit 880 « Résultat global » :	125
<u>- Annulation de la plus-value de cession dont bénéficie F1</u>	
- Annulation du produit de cession :	
Débit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif » :	7 000
Crédit 880 « Résultat global » :	7 000
- Annulation de la valeur nette comptable :	
Débit 880 « Résultat global » :	5 000
Crédit 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »	5 000

Au regard de la diversité des organismes en termes de statut et régime fiscal, cet exemple ne développe pas les impacts en matière de fiscalité différée qui nécessitent une expertise dédiée.

Par ailleurs, il convient de noter que les impacts sur d'éventuels financements externes de l'actif (FEA) associés à l'actif n'ont pas été traités dans l'exemple.

## II – Élimination des opérations entre une entité consolidée par intégration globale et une entité consolidée par intégration proportionnelle

Pour rappel, une entité contrôlée de manière exclusive est prise en compte dans les comptes consolidés par intégration globale. Une entité contrôlée conjointement est prise en compte dans les comptes consolidés par intégration proportionnelle.

Les opérations réalisées entre une entité contrôlée de manière exclusive et une entité contrôlée de manière conjointe sont éliminées dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement. La différence entre le montant éliminé et le montant des dettes et des créances ou charges et produits de l'entité intégrée globalement est assimilée à une dette ou à une créance envers les tiers extérieurs au groupe. Ces opérations sont éliminées partiellement des données du groupe, qu'elles affectent ou non le résultat du groupe.

### 1 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui n'affectent pas le résultat consolidé sont à éliminer

Il s'agit :

- des opérations patrimoniales réciproques concernant l'actif et le passif :
  - les prêts et les emprunts consentis intra-groupe ;
  - les créances clients et les dettes fournisseurs ;
  - les autres débiteurs et les autres créditeurs ;
  - les effets à recevoir et les effets à payer ;
- des opérations de gestion qui comprennent les produits et les charges réciproques :
  - les achats et les ventes de biens stockables ;
  - les prestations de services ;
  - les intérêts des emprunts intra-groupe consentis ;
  - les subventions d'exploitation ;
- Les engagements hors bilan (engagements donnés et reçus entre les entités du groupe).

#### Exemple :

L'organisme consolidant détient 100 % des parts de F1 et 30 % des parts de F2. F1 est donc contrôlée de manière exclusive par l'organisme, ses données sont prises en compte par intégration globale. F2 est contrôlée conjointement par l'organisme du fait d'un accord contractuel, ses données sont prises en compte par intégration proportionnelle à hauteur de 30 %.

L'entité F1 a prêté 400 à l'entité F2. Dans leurs comptes individuels respectifs l'entité F1 a constaté ce prêt et l'entité F2 cet emprunt.

Les montants intégrés dans les comptes consolidés du groupe avant l'élimination :

- Entité F1 intégrée globalement, prêt de 400
- Entité F2 intégrée proportionnellement : emprunt de  $400 \times 30 \% = 120$

L'élimination de l'opération réciproque se limite à 120 . La différence entre le montant éliminé et le montant du prêt 400 soit 280 constitue un prêt du groupe à des tiers extérieurs (l'entité F2 est détenue à 70 % par des tiers, externes au groupe).

	Prêt tiers	Prêt interco	Emprunt interco	Liaison interco
Cumul des comptes :				
Entité F1		400		
Entité F2 (30%)			120	
Élimination des comptes réciproques :				
Entité F1	280	120		
Entité F2		280	120	
Solde prêt interco				120
	280	400	120	120
		400	120	120

## 2 – Les opérations, réalisées entre les entités du groupe et qui affectent le résultat consolidé sont à éliminer

Il s'agit :

- Des résultats de cessions internes d'immobilisations (amortissables et non amortissables) mais également de cessions internes de stocks. Ces opérations sont éliminées dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entité contrôlée conjointement.
- Des dotations aux comptes de dépréciations des titres de participation d'entités intégrées proportionnellement sont éliminés en totalité. En effet, les pertes subies par les entités intégrées proportionnellement figurent déjà dans les comptes consolidés. Ce qui justifie l'élimination de l'intégralité des dépréciations des titres des entités intégrées proportionnellement comptabilisées dans les comptes de l'entité consolidante détentrice des titres.

## III – Élimination des opérations entre deux entités intégrées proportionnellement

L'élimination est limitée au plus petit pourcentage de contrôle des deux participations.

**Exemple :** Élimination entre deux entités F1 et F2 intégrées proportionnellement au sein d'un même groupe d'une dette et d'une créance réciproques d'un montant de 800.

Les prises de participations de l'entité consolidante dans les entités consolidées F1 et F2 sont respectivement de 35 % et de 30 %.

L'intégration des opérations réciproques de dette et de créance dans les comptes consolidés : La dette de F1 est intégrée à hauteur de  $800 \times 35\% = 280$  K€ et la créance de F2 est intégrée à hauteur de  $800 \times 30\% = 240$  K€. L'élimination de l'opération réciproque dans les comptes consolidés est limitée à 240 (fondée sur le plus petit pourcentage de contrôle entre F1 et F2 par le même organisme consolidant). La différence de 40 constitue une dette du groupe envers des tiers extérieurs.

Écritures de consolidation :

	Dettes tiers		Créance interco		Dettes interco		Liaison interco	
Cumul des comptes								
Entité F1 (contrôlée à hauteur de 35%)						280		
Entité F2 (contrôlée à hauteur de 30%)		240						
Élimination des comptes réciproques								
Entité F1					240			
Entité F2	40				40		240	
Entité F2			240				240	
Solde créance interco								
	40	240	240	280	280	240	240	

#### IV – Élimination des résultats internes faisant intervenir des entités intégrées selon la méthode de mise en équivalence

Les résultats internes compris dans les placements, les stocks, les immobilisations et autres actifs provenant d'opérations réalisées entre les entités dont les titres/participations/droits sont mis 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 participation détenu par le groupe dans le capital/les fonds propres de l'entité mise en équivalence, les résultats compris dans les placements, les stocks, les immobilisations et autres actifs, et les résultats provenant d'opérations entre cette entité et celles dont les comptes sont intégrés globalement.

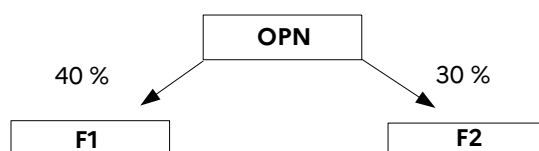
Si les opérations ont été effectuées avec une entité intégrée proportionnellement ou mise en équivalence, l'élimination s'effectue à hauteur du produit des pourcentages des deux participations.

##### Exemple :

– L'entité publique consolidante exerce un contrôle conjoint sur F1 dont les comptes sont intégrés selon la méthode d'intégration proportionnelle à hauteur de 40 %.

– L'entité publique consolidante exerce une influence notable sur F2 qui est intégrée selon la méthode de mise en équivalence.

Le stock final de l'entité F1 comprend 600 d'articles provenant de l'entité F2 sur lesquels F2 a réalisé un profit de 100.



L'élimination des opérations internes entre l'entité F1 intégrée proportionnellement (IP) et l'entité F2 mise en équivalence sera effectuée à hauteur du produit des pourcentages des deux participations soit 40 % (% de détention de F1 par OPN M) X 30 % (% de détention de F2 par OPN M) = 12 %.

F2 cède son stock à F1 pour 600 avec un profit de 100. 40 % de ce profit, soit 40 % x 100 = 40, a été réalisé à l'intérieur du groupe (F1 est contrôlée par le même organisme consolidant que F2, à hauteur de 40 %). Par ailleurs,

30 % des 40 revient à l'organisme consolidant par consolidation de F2. Il faut donc l'éliminer à hauteur de 12 % (soit  $40 \% \times 30 \% \times 100 = 12$ ).

Écritures de consolidation :

La quote-part du profit réalisé par F2, intégré par le groupe est de 30 lors de la mise en équivalence des titres de F2. Il convient d'éliminer 12 du résultat consolidé.

	26X « Titres équivalence »	120 « Résultat OPN »	880 « Résultat global »	7554 « Quote-part équivalence »
Cumul des comptes :				
Situation des OPN à date (mise en équivalence F2)	X*	30 (100 x 30 %)	30	30
Éliminations :				
Profit interne	12	12	12	12
		1230	3012	1230
		18	18	18

X : montant correspondant au cumul des comptes.

## V – Élimination des dividendes intra-groupe en intégration globale, proportionnelle et en mise en équivalence

### 1 – Principe

Les dividendes intra-groupe sont éliminés en intégralité du résultat de l'entité bénéficiaire indépendamment des méthodes de consolidation utilisées, y compris les dividendes qui portent sur des résultats antérieurs à la première consolidation.

Au sein du même groupe, l'entité consolidée F1 détient des parts de l'entité consolidée F2. F2 a un résultat annuel bénéficiaire. Lors de leur distribution, les dividendes issus des résultats de F2 ont été intégrés dans les produits financiers de l'entité bénéficiaire F1 (actionnaire de F2) et ont contribué à la réduction des capitaux propres de l'entité distributrice F2.

Lors de l'élaboration des comptes consolidés du groupe dont F1 et F2 font partie, l'annulation est effectuée par virement aux réserves, car la distribution des dividendes en N par l'entité distributrice F2 provient de ses réserves et a généré du résultat chez l'entité bénéficiaire F1 en N.

### 2 – Modalités comptables

Élimination des dividendes intra-groupes après cumul des comptes :

#### Compte de résultat :

Débit 76 « Produits financiers »

Crédit 880 « Résultat global »

#### Bilan :

Débit 120 « Résultat »

Crédit 106 « Réserves »

## Section IV : Les modalités de retraitements des comptes individuels des entités consolidées

### I – Retraitements des données financières selon les méthodes comptables adoptées par le groupe

Les comptes consolidés sont établis conformément aux dispositions du RNCEP. Les comptes consolidés du groupe doivent être homogènes. Tant en matière de méthodes comptables que de modalités d'application. Ainsi, les entités consolidées retravailleront leurs comptes individuels et/ou sociaux conformément aux principes comptables du groupe.

Les dispositions de l'instruction s'appliquent intégralement lors de l'élaboration des comptes consolidés. Seuls certains cas de figure spécifiques permettent de justifier d'éventuelles options :

- 1) choix effectué, par le groupe, de méthodes comptables alternatives lorsqu'un tel choix est prévu par le RNCEP ;
- 2) méthodes comptables obligatoires pour l'établissement des comptes consolidés nonobstant le fait qu'elles puissent être optionnelles pour les comptes individuels ;
- 3) méthodes comptables optionnelles prévues pour l'établissement des comptes consolidés ;

L'annexe des états financiers consolidés présentera le choix fait par le groupe et le justifiera.

### II – La prise en compte de l'imposition différée

#### Principe :

Les opérations réalisées par les entités du groupe peuvent avoir des conséquences fiscales sur les exercices futurs du groupe. Les impôts différés sont déterminés, selon une approche dite « bilantielle », sur la base des différences temporaires résultant de la différence entre la valeur comptable des actifs ou passifs et leur valeur fiscale des entités du groupe. Le retraitement des comptes consolidés consiste à prendre en compte les différences temporaires et à comptabiliser les impôts différés actifs et passifs nonobstant leur caractère latent.

Comptabilisation d'un impôt différé actif : les *impôts différés* actifs sont sources de déductions futures et constituent à ce titre des créances d'impôts. Ils sont inscrits à l'actif du bilan uniquement si leur récupération est probable, si l'opération peut amener à une déduction fiscale future dont la récupération se fera sur les bénéfices fiscaux ultérieurs.

Comptabilisation d'un impôt différé passif : les *impôts différés* passifs sont sources d'impositions futures et constituent à ce titre des dettes d'impôts. Conformément au principe de prudence, ils doivent être pris en compte systématiquement quand l'opération peut amener à une imposition fiscale future sur les bénéfices fiscaux ultérieurs sauf exceptions prévues dans la norme.

Les sources d'imposition différées sont diverses.

Les impôts différés doivent être appréciés au niveau de chaque entité consolidées, ce qui implique que les impôts différés actifs d'une entité ne peuvent pas être compensés avec les impôts différés passifs d'une autre entité du même groupe. Néanmoins, les actifs et passifs d'impôts différés peuvent être compensés au sein d'une même entité.

#### Conditions :

- les impôts différés actifs sont retraités quand leur récupération ne dépend pas de résultats futurs. Si, au cours de la période pendant laquelle les actifs sont récupérables, un bénéfice est attendu, les impôts différés actifs sont comptabilisés à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés. Néanmoins, leur récupération n'est pas systématique quand les déficits sont reportables indéfiniment ;
- les impôts différés passifs qui proviennent de la comptabilisation des écarts d'acquisition dont l'amortissement ou la dépréciation n'est pas fiscalement déductible ne sont pas pris en compte.

Présentation schématique des retraitements d'impôts différés				
	Base fiscale	Base comptable	Cas	Comptabilisation
ACTIF	A	B	A>B	Impôt différé actif
ACTIF	A	B	A<B	Impôt différé passif
PASSIF	A	B	A<B	Impôt différé actif
PASSIF	A	B	A>B	Impôt différé passif

### Cas particulier des différences temporaires

Une différence temporaire apparaît dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale.

– Des différences temporaires, sources d'impositions futures et donc de passifs d'impôts différés, sont constatées dans les cas suivants :

- les produits financiers courus qui ne seront imposables qu'une fois échus et dont l'imposition est différée ;
- les dépenses immobilisées immédiatement déductibles au plan fiscal mais dont la prise en charge comptable sera étalée ou reportée ;
- les actifs qui, lors de leur cession ou de leur utilisation, ne donneront lieu qu'à des déductions fiscales inférieures à leur valeur comptable. Il en est ainsi notamment des actifs qui, lors d'une prise de contrôle, sont entrés à l'actif consolidé pour une valeur supérieure à la valeur qui, au plan fiscal, donne lieu à déduction. Ce qui correspond par exemple à une cession de l'actif, ou lors de son utilisation au rythme des amortissements (« valeur fiscale » de l'actif inférieure à sa « valeur comptable »).

#### **Traitement comptable :**

Les taux et les règles fiscales à retenir sont celles en vigueur à la clôture de l'exercice concerné par la réalisation de la différence future.

La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé est l'opération réalisée à l'origine qui a affecté le résultat comptable ou les fonds propres.

Lorsque l'opération réalisée affecte le résultat comptable, la contrepartie de l'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les résultats.

Lorsque l'opération réalisée affecte les fonds propres, la contrepartie de l'impôt différé affecte les fonds propres. Ils doivent être présentés pour leur solde net au bilan.

#### **Exemple : Une entité consolidée a comptabilisé une provision pour litige en N :**

Dans l'exemple, seules les écritures relatives à la fiscalité différée seront évoquées.

Dans les comptes individuels de l'entité consolidée en N, une provision de 100 pour litige est comptabilisée. Elle est non déductible, car pouvant donner lieu au paiement de pénalités qui ne sont pas déductibles.

En N+2, le litige est résolu la provision de 100 est reprise dans les comptes individuels de l'entité consolidée.

Lors de la reprise de la provision en N+2 celle-ci devient fiscalement déductible et génère une économie d'impôt de 25 qui figurera en impôt différé actif dans les comptes du groupe.

Afin d'établir les comptes consolidés du groupe en N, cette provision doit être éliminée des comptes individuels et l'impôt différé actif doit être constaté sur la reprise qui sera comptabilisée en N+2.

L'économie d'impôt différé actif sera enregistrée dans les comptes consolidés de N pour 25 au bilan et 25 au résultat.

En N : Impôt différé actif

Dans le bilan

Débit 444x « impôt différé actif » 25

Crédit 120 « Résultat » 25

Dans le compte de résultat :

Débit 880 « résultat global » 25

Crédit 695 « Impôts sur les bénéfices » 25

En N+2, la reprise pour provision sera éliminée des comptes individuels et l'impôt différé actif sera contre passé .

En N+2 : Impôt différé actif contre passé

Dans le bilan :

Débit 120 « résultat » : 25

Crédit 444X « Impôt différé actif »:25

Dans le compte de résultat :

Débit 695 « Impôts sur les bénéfices » 25

Crédit 880 « résultat global » 25

### III – Les retraitements d’homogénéisation

#### 1 – Principe

Les comptes individuels des entités consolidées, établis selon les règles de la comptabilité publique ou selon tous autres référentiels, doivent être retraités afin de présenter des données financières conformes aux méthodes et modalités définies par le groupe.

Selon les orientations données au groupe par l’organisme consolidant, les entités consolidées transmettront à l’organisme consolidant les données financières issues de leurs comptes individuels retraités selon les méthodes du groupe ou, transmettront les pièces à l’organisme public consolidant qui effectuera ces retraitements.

#### 2 – Les types de retraitements

Les retraitements portant sur les mouvements de l’exercice impactent les résultats individuels et consolidés. Ceux portant sur les mouvements des exercices antérieurs modifient les réserves consolidées.

Les retraitements d’homogénéité traités au sein de cette instruction ne sont pas limitatifs, les principaux portent sur :

- les différentes modalités d’évaluation, d’amortissements et de dépréciation de l’actif immobilisé et leur compatibilité au sein du groupe ;
- les différentes méthodes d’évaluation des stocks (coût moyen pondéré ou premier entré-premier sorti).

#### *Exemples :*

##### 1) L’entité consolidée amortit ses actifs à un rythme différent de l’organisme public consolidant<sup>17</sup> :

Les durées d’amortissement ou les modalités d’amortissement (linéaire ou dégressif) peuvent être différentes entre deux entités.

Afin de préparer la consolidation des comptes du groupe, les comptes individuels des entités consolidées seront retraités selon les modalités suivantes.

Au titre des exercices antérieurs :

Comparaison entre le cumul des amortissements qui aurait dû être comptabilisé selon les modalités d’application suivies par l’organisme public consolidant et celui comptabilisé par l’entité consolidée au 31/12/N-1. L’éventuelle différence est comptabilisée en contrepartie des réserves de l’entité consolidée dans les comptes individuels retraités<sup>18</sup> :

- Si le cumul des amortissements théoriques de l’organisme public consolidant est inférieur à celui effectivement réalisé par l’entité consolidée :

Débit 28X « amortissement X » à hauteur de la différence

Crédit 106X « Réserves consolidées » à hauteur de la différence

- Si le cumul des amortissements théoriques de l’organisme public consolidant est supérieur à celui effectivement réalisé par l’entité consolidée :

Débit 106 « Réserves consolidées » à hauteur de la différence

Crédit 28X « amortissement X » à hauteur de la différence

Au titre de l’exercice en cours :

La comparaison est effectuée entre la dotation de l’année qui aurait dû être comptabilisée selon la méthode suivie par l’organisme public consolidant et celle comptabilisée par l’entité consolidée en année N.

L’éventuelle différence est comptabilisée en contrepartie du résultat annuel de l’entité consolidée dans les comptes individuels retraités :

- Si la dotation théorique de l’année de l’organisme public consolidant est supérieure à celle effectivement réalisée par l’entité consolidée :

17 Par simplification, on estime que les durées d’amortissements retenues par le groupe sont identiques à celle de l’organisme consolidant.

18 Les écritures de retraitements des exercices antérieurs impactent les réserves consolidées.

Pour le compte de résultat

Débit 68X « dotation aux amortissements » à hauteur de la différence  
Crédit 880 « résultat global » à hauteur de la différence

Pour le bilan

Débit 120 « résultat entité consolidée » à hauteur de la différence  
Crédit 28X « amortissement X » à hauteur de la différence

– Si la dotation théorique de l'année de l'entité publique consolidante est inférieure à celle effectivement pratiquée par l'entité consolidée,

Pour le compte de résultat

Débit 880 « résultat global » à hauteur de la différence  
Crédit 68X « dotation aux amortissements » à hauteur de la différence

Pour le bilan

Débit 28X « amortissement X » à hauteur de la différence  
Crédit 120 « résultat entité consolidée » à hauteur de la différence

## **2) Les modalités de suivi des subventions d'investissement par les entités appliquant les règles de comptabilité publique divergent du droit commun**

Afin de comprendre les modalités de retraitement des subventions d'investissement dans les comptes individuels des entités consolidées, il convient de rappeler ci-dessous leurs modalités de comptabilisation dans les entités consolidées relevant des règles de droit commun. À des fins de simplification, les retraitements comptables ne prendront pas en compte la fiscalité latente.

Les subventions sont comptabilisées sur option selon deux modalités différentes :

– en produits exceptionnels (aux comptes 77x) dès la réception des fonds. Le résultat individuel de l'exercice de perception des fonds inclut la totalité de la subvention.

Dans le cas où l'entité consolidée de droit privé a opté pour cette méthode, il conviendra de retraiter le résultat consolidé en reclassant les produits exceptionnels qui ne figurent pas dans le RNCEP en produits de fonctionnement.

– en capitaux propres (au compte 131 « Subvention d'équipement »). La reprise de la subvention au résultat de l'exercice s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation acquise ou créée si celle-ci finance une immobilisation amortissable. Elle est effectuée par le biais du compte de produits exceptionnels (D 139-Subventions d'investissement inscrites au résultat de l'exercice C 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice).

Dans le cas où l'entité consolidée de droit privé a opté pour cette méthode, il n'est pas nécessaire de retraiter dans les comptes consolidés la quote-part reprise au résultat de l'entité consolidée sauf si les durées d'amortissement sont différentes.

Il conviendra par ailleurs, de retraiter le résultat consolidé en reclassant les produits exceptionnels qui ne figurent pas dans le RNCEP en produits de fonctionnement.

Néanmoins, l'organisme consolidant doit apporter une attention particulière aux entités qu'il consolide afin que celles-ci lui fournissent les notifications des subventions d'investissement reçues sur lesquelles figure l'origine du financeur.

Ainsi, selon la nature des opérations financées et l'origine du financeur, les subventions imputées aux comptes 131x au bilan de l'entité consolidée seront reclassées aux comptes 10x ou 13x au bilan consolidé.

Dès lors que l'immobilisation n'est pas amortissable et qu'elle ne présente pas de clause d'inaliénabilité, la subvention est reprise sur 10 ans dans les comptes individuels de l'entité consolidée et doit être retraitée dans les comptes consolidés conformément au 1).

Par ailleurs, la possibilité d'étaler dans les comptes individuels des entités consolidées, la quote-part non encore reprise au résultat des subventions, en produits constatés d'avance n'est pas retenue.

## **3) Les provisions pour engagements de retraite :**

Les personnels des entités consolidées peuvent comprendre des salariés sous contrat privé auxquels elles doivent verser des indemnités de départ à la retraite ou des compléments de retraite. Ces avantages peuvent donner lieu,



en comptabilité d'entreprise, à la comptabilisation de provision ou d'engagement hors bilan. Les règles de comptabilité publique proposent également ces deux méthodes<sup>19</sup>.

Si besoin, les entités consolidées devront retraiter leurs comptes individuels en fonction des choix effectués par le groupe :

– Le groupe et l'organisme public consolidant choisissent de mentionner ces engagements dans l'annexe des états financiers alors que les entités consolidées constatent une provision pour charges. Les comptes individuels des entités consolidées seront retraités selon les modalités suivantes :

Débit 880 « résultat global »  
Crédit 781 « Reprise de provision »

Débit 15X « provision pour indemnités de départ à la retraite »  
Crédit 120 « Résultat »

Si les provisions ont été comptabilisées antérieurement à N, le retraitement sera effectué en contrepartie du compte de réserves 106X.

– Le groupe et l'organisme public consolidant choisissent de constituer des provisions en N, alors que les entités consolidées optent pour la mention de ces engagements en annexe dans leurs états financiers. Les comptes individuels des entités consolidées seront retraités selon les modalités suivantes :

Débit 681 « Dotation aux provisions »  
Crédit 880 « résultat global »

Débit 120 « Résultat » à hauteur de la dotation de l'exercice et  
Débit 106x « Réserves » à hauteur des dotations des années antérieures  
Crédit 15x « provision pour indemnités de départ à la retraite »

Les provisions de départ à la retraite ne sont pas déductibles fiscalement. En revanche, lorsque les indemnités de départ sont versées effectivement, la charge afférente est déductible du résultat fiscal. En conséquence, un impôt différé actif sera comptabilisé :

Débit 444 « Impôt différé actif »  
Crédit 120 ou 106x.

#### 4) Le retraitement des contrats de crédit-bail et assimilés

Le retraitement consiste à comptabiliser le bien acquis en contrepartie d'une dette d'emprunt dans les comptes de l'entité consolidée.

Si l'entité consolidée comptabilise déjà les contrats de crédit-bail en contrepartie d'une dette d'emprunt, aucun retraitement n'est nécessaire pour l'établissement des comptes consolidés.

La valeur d'entrée du bien acquis correspond à sa valeur vénale ou si elle est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat. Dans ce cas, le taux d'actualisation utilisé correspond au taux d'intérêt implicite du contrat ou, s'il n'est pas connu au taux marginal d'emprunt de l'entité consolidée.

Dès lors, le contrat de crédit bail figure au bilan du preneur en immobilisation en contrepartie d'un emprunt et au compte de résultat en dotation aux amortissements et en charge financière. Chez le bailleur, le contrat de crédit bail figure en prêt symétriquement à l'enregistrement chez le preneur.

Exemple de retraitement des redevances de crédit-bail dans les comptes individuels de l'entité consolidée :

Un matériel d'une valeur de 300 est acquis en crédit-bail pour une durée de trois ans. La redevance annuelle est de 100.

Le matériel est amorti sur 5 ans. Le taux implicite du contrat est de 2,45 %. L'option d'achat permet le rachat du bien pour 15.

<sup>19</sup> Conformément aux dispositions de la norme 13 du RNCEP dédiée aux engagements à mentionner dans l'annexe, l'organisme peut comptabiliser au titre des avantages accordés en raison du départ à la retraite « une provision pour charges ou mentionner ces engagements dans l'annexe, étant entendu que la comptabilisation au bilan constitue la méthode préférentielle ».

	capital restant dû	Amortissement financier	intérêts	redevance	prix de rachat
Année N	300,00	92,65 (2)	7,35(1)	100	
Année N+1	207,35	94,92	5,08	100	
Année N+2	112,43	97,25	2,75	100	
Rachat	15				15

(1)  $300 \times 2,45\%$

(2)  $100 - 7,35 =$  amortissement financier

Les écritures de retraitement de la redevance dans le bilan des comptes individuels des entités consolidées sont les suivantes :

Comptabilisation du bien au bilan :

Débit 21X « immobilisation corporelle » : 300

Crédit 164 « Emprunt » : 300

Débit 68X « Dotation aux amortissements » : 60 (calcul de la dotation aux amortissements fictive)

Crédit 28 « Amortissements » : 60

Retraitement de la redevance en année N :

Débit 164 « Emprunt » : 92,65

Crédit 62X « Redevance de crédit bail » : 92,65

Débit 661X « Charges financières » : 7,35

Crédit 62X « Redevance de crédit bail » : 7,35

L'amortissement financier se calcule par différence entre le montant de la redevance et celui des intérêts.

Un impôt différé peut être pris en compte en cas d'écart entre le montant de l'amortissement financier et l'amortissement comptable du matériel :

– si le montant de l'amortissement financier est supérieur à la dotation d'amortissement, le résultat consolidé est majoré de cet écart et une dette d'impôt différé passif doit être comptabilisée ;

– si le montant de l'amortissement financier est inférieur à la dotation d'amortissement, le résultat consolidé est minoré de cet écart et une créance d'impôt différé active est à comptabiliser.

Dans l'exemple, la différence entre le rythme d'amortissement des redevances et de l'amortissement comptable du matériel aboutit à la comptabilisation d'un impôt différé passif de 8,1625 (*différence entre l'amortissement financier et la dotation aux amortissements* :  $92,65 - 60 = 32,65$  ; application du taux de 25 % pour déterminer le montant de l'impôt différé  $32,65 \times 25 \% = 8,1625$ ).

## 5) Le retraitement des frais d'émission, primes de remboursement et primes d'émission des emprunts

Dans les entités consolidées ces frais et primes peuvent être soit maintenus en charges pour la totalité dans l'exercice soit répartis sur la durée de l'emprunt. À des fins de simplification, les retraitements comptables ne prendront pas en compte la fiscalité latente.

L'organisme consolidant conformément au RNCEP, indique que le coût d'un emprunt est réparti sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement selon différentes méthodes actuarielle ou linéaire. Le coût inclut, les frais d'émission, les primes d'émission et les primes de remboursement.

Dans les comptes consolidés, la méthode retenue obligatoirement est l'étalement des frais et primes accessoires sur la durée de vie de l'emprunt obligataire. Ainsi, le coût d'un emprunt qui inclut les frais d'émission, les primes d'émission, les primes de remboursement est réparti sur la durée de l'emprunt selon les méthodes actuarielles, linéaires, ou autre.

Si ces frais et primes sont répartis sur la durée de l'emprunt dans l'organisme consolidant et les entités consolidées, aucun retraitement n'est à prévoir ;

Si ces frais et primes sont maintenus en charges dans l'entité consolidée et répartis sur la durée de l'emprunt dans l'organisme consolidant, il convient de retraiter selon les modalités suivantes.

À des fins de simplification, les retraitements comptables ne prendront pas en compte la fiscalité latente.

Une entité consolidée émet début N un emprunt obligataire d'un montant de 500 000 sur une durée de 10 ans. Lors de cette opération, l'entité consolidée doit payer des frais d'émission à hauteur de 50 000.

Dans ses comptes individuels, l'entité consolidée a comptabilisé les frais d'émission d'emprunt en charge de l'exercice au compte 6688 « Autres charges financières ». L'organisme consolidant opte pour un étalement des frais d'émission d'emprunt selon la méthode linéaire.

Retraitement dans les comptes consolidés :

Pour le bilan :

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts » (50 000 - 50 000/10 = 45 000 )

Crédit 120 « Résultat » : 45 000

Pour le compte de résultat :

Débit 6812 « Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir » : 50 000/10= 5 000

Débit 880 « résultat global »: 50 000 - 50 000/10 = 45 000

Crédit 6688 « Autres charges financières » : 50 000

## 6) Frais d'établissement

Pour rappel, le RNCEP dispose que les frais de constitution, de transformation et de premier établissement sont obligatoirement comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils ont été encourus.

Dans les entités consolidées, selon les modalités de comptabilisation de droit commun, ces frais peuvent être comptabilisés sur option soit directement en charges, soit en actif avec un plan d'amortissement.

Si la comptabilisation est effectuée en charges, aucun retraitement n'est à effectuer.

Dans le cas d'une comptabilisation à l'actif, les retraitements suivants sont à opérer lors du premier exercice consolidé.

À des fins de simplification, les retraitements comptables ne prendront pas en compte la fiscalité latente.

### Exemple :

L'entité consolidée a enregistré, à l'actif, au 01/01/N-1 des frais d'établissement pour un montant de 50 000 amortissables en 5 ans.

#### 1) Retraitement au bilan consolidé

- Annulation de l'actif :

Débit 106x « Réserves consolidées »: 50 000

Crédit 201x: « frais d'établissement » 50 000

- Neutralisation de la Dotation N-1 :

Débit 28x « amortissement des immobilisations » : 10 000

Crédit 106x « Réserves consolidées »:10 000

- Neutralisation de la dotation saisie en N

Débit 28x « amortissement des immobilisations » : 10 000

Crédit 120 « résultat » :10 000

#### 2) Retraitement au compte de résultat consolidé

- Neutralisation de la dotation saisie en N

Débit 880 « Résultat global » : 10 000

Crédit 68x « Dotations aux amortissements »: 10 000

## 7) Comptabilisation à l'actif de certains coûts

Si l'organisme consolidant et les entités consolidées appliquent les dispositions de comptabilisation à l'actif prévues dans l'instruction comptable commune, aucun retraitement n'est à effectuer.

Ainsi :

- Les frais de développement et les frais de création des sites internet appliquent les dispositions du fascicule 5 du RNCEP.

- Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes liés à l'acquisition d'un actif appliquent les dispositions des fascicules 5, 6 et 7 du RNCEP.

Si l'entité consolidée comptabilise ces coûts en charges, ils convient de les retraiter conformément aux modalités suivantes. À des fins de simplification, les retraitements comptables ne prendront pas en compte la fiscalité latente.

**Exemple :**

Lors du premier exercice consolidé :

- Annulation de la charge de l'exercice dans le compte de résultat consolidé :

Débit 880 « Résultat global »

Crédit 6X « Charges »

- Comptabilisation de l'actif dans le bilan consolidé :

Débit 2X « Actif »

Crédit 120« Résultat »

**IV – Les retraitements destinés à éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application de la législation fiscale**

Les écritures comptabilisées pour la seule application de la législation fiscale doivent être éliminées comme les amortissements dérogatoires, les provisions réglementées et la comptabilisation au résultat des changements de méthode.

**1 – Les retraitements résultant de la comptabilisation de provisions réglementées**

Afin de bénéficier des aides fiscales provisoires, les entités consolidées peuvent comptabiliser des provisions réglementées qui sont fiscalement déductibles. Dans les règles de droit commun, leur reprise au résultat annuel (en produits exceptionnels) sera imposable.

Il convient d'éliminer les provisions des comptes individuels des entités consolidées afin d'une part, de ne pas fausser l'image donnée par les comptes consolidés, et d'autre part, car la provision est un passif qui se dénouera lors d'exercices ultérieurs.

**Exemple : les retraitements des amortissements dérogatoires, élimination d'un amortissement dérogatoire dans les comptes individuels de l'entité consolidée.**

Les amortissements dérogatoires sont des amortissements ne correspondant pas à l'objet normal d'un amortissement ou d'une dépréciation et sont comptabilisés en application de la législation fiscale.

Les amortissements dérogatoires de l'exercice et des exercices précédents figurent dans le bilan et le compte de résultat des comptes individuels des entités consolidées.

Le retraitement du bilan consolidé consiste à :

- Annuler les amortissements dérogatoires cumulés des exercices précédents.

Débit 14x « Amortissement dérogatoire »

Crédit 106x « Réserves »

- Annuler l'amortissement dérogatoire de l'exercice en cours :

Débit 14x « Amortissement dérogatoire »

Crédit 120 « Résultat »

Le retraitement du compte de résultat consolidé consiste à :

- Annuler l'amortissement dérogatoire de l'exercice en cours :

Débit 880 « Résultat global »

Crédit 68x « Dotations aux amortissements »

La différence temporaire entre la valeur comptable de l'actif (tenant compte de l'amortissement dérogatoire uniquement) et sa valeur fiscale (tenant compte de l'amortissement fiscal et dérogatoire) donne lieu à impôt différé :

Au bilan consolidé :  
 Débit 120 « Résultat »  
 Crédit 444x« Impôt différé passif »

Au compte de résultat consolidé :  
 Débit 695 « Impôt société»  
 Crédit 880 « Résultat global »

## 2 – Les retraitements de l’impact des corrections d’erreurs des entités consolidées dans les comptes consolidés

Rappel des modalités de comptabilisation des corrections d’erreurs : dans les entités consolidées, les corrections d’erreurs sont comptabilisées en contrepartie des comptes de capitaux propres/ fonds propres ou en résultat.

Lorsqu’une entité consolidée a corrigé une erreur d’un exercice antérieur en contrepartie du compte de résultat, les comptes du groupe retraitent cette opération en contrepartie des comptes de bilan.

**Exemple :** Une charge a été comptabilisée à tort dans les comptes individuels d’une entité consolidée publique. Le bilan et le compte de résultat doivent être retraités selon les modalités suivantes :

- Le compte de résultat consolidé en N en annulant la charge :

Débit 880 « Résultat global »  
 Crédit 6x « Charge »

- Comptabiliser la correction dans le bilan consolidé :

Débit 106x « Réserves »  
 Crédit 120 « Résultat »

## V – Conversion des comptes d’entités établissant leurs comptes en monnaies étrangères

### 1 – Principe

La méthode de conversion des comptes des entités consolidées étrangères est fondée sur l’évaluation de la monnaie en fonction du cours de clôture.

- Tous les éléments d’actif et de passif, qu’ils soient monétaires ou non monétaires, sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l’exercice.
- Le résultat et les éléments du compte de résultat, (y compris les dotations aux amortissements et provisions) sont convertis au cours moyen de la période.

### 2 – La comptabilisation des écarts de conversion

La comptabilisation en fonds propres s’effectue au moment de la conversion des états financiers. Ainsi, les écarts de conversion constatés, tant sur les éléments du bilan que sur le résultat, sont portés, pour la part revenant à l’organisme public consolidant, dans ses capitaux propres. Ils figurent dans un poste distinct intitulé « Écarts de conversion » et pour la part relative aux tiers hors groupe au poste « Intérêts minoritaires ».

En cas de liquidation ou de cession de tout ou partie de la participation qui est détenue dans l’entité étrangère, la quote-part de l’écart de conversion qui correspond à la participation cédée qui figure dans les fonds propres est réintégrée au compte de résultat.

## **Section V : Variations du pourcentage de contrôle et de détention**

Les variations du pourcentage de contrôle et de détention de l'organisme consolidant dans les entités consolidées peuvent, ou non, modifier la méthode de consolidation de ces dernières au sein du groupe. Lorsque le pourcentage de détention diminue jusqu'à induire la perte de contrôle de l'entité consolidée, celle-ci sort du périmètre de consolidation.

### **I – Augmentation du pourcentage d'intérêts de l'organisme consolidant dans l'entité consolidée sans changement de méthode de consolidation**

#### **1 – Par acquisition complémentaire de titres de l'entité intégrée**

Les acquisitions complémentaires de titres d'entités déjà contrôlées de manière exclusive ou contrôlées conjointement ne remettent pas en cause les évaluations des actifs et passifs identifiés à la date de la prise de contrôle.

Un écart d'acquisition complémentaire est calculé l'année de l'acquisition, par différence entre le coût des titres complémentaires et la quote-part des actifs et des passifs qu'ils représentent à la date d'acquisition.

Lorsque le coût d'acquisition est inférieur à la valeur d'entrée de la quote-part des éléments actifs et passifs acquis qui correspond au prix que l'entité acquéreuse aurait accepté de payer si elle avait acquis les actifs et passifs identifiés séparément, l'écart d'acquisition est négatif. Un test de valeur est réalisé.

En cas de perte de valeur des titres, une dépréciation sera comptabilisée.

#### **2 – Par acquisition complémentaire de titres d'une entité mise en équivalence**

Les nouvelles acquisitions de titres d'entités préalablement sous influence notable de l'organisme consolidant peuvent augmenter l'influence de l'organisme sans toutefois le conduire à disposer du contrôle exclusif ou conjoint de l'entité. La mise en équivalence des nouveaux titres est identique à la première consolidation.

L'écart d'acquisition complémentaire est la différence entre le coût des titres complémentaires et la valeur d'utilité de la quote-part des actifs et passifs qu'ils représentent. La quote-part des capitaux ou fonds propres antérieurement détenue est ré-estimée sur la base de la valeur d'utilité des actifs et passifs déterminée lors de l'entrée dans le périmètre de consolidation.

La différence entre la quote-part des capitaux ou fonds propres antérieurement détenue réévaluée et la valeur antérieure de ceux-ci constitue un « écart de réévaluation » qui figurera dans les comptes de réserves des comptes consolidés.

### **II – Première consolidation ou augmentation du pourcentage d'intérêts de l'organisme consolidant dans l'entité consolidée avec changement de méthode de consolidation**

#### **1 – Prise de contrôle exclusif d'une entité par lots successifs**

##### **1.1 Intégration globale d'une entité précédemment consolidée par mise en équivalence**

La date de prise de contrôle de l'entité fixe la date de mise en œuvre de la méthode d'intégration globale. Le coût d'acquisition total des titres correspond aux acquisitions initiales et complémentaires qui permettent d'obtenir le contrôle exclusif. Les actifs et passifs identifiables sont évalués à la date de la prise du contrôle exclusif et inscrits pour cette valeur au bilan consolidé. L'écart d'acquisition complémentaire est égal à la différence entre le coût des titres complémentaires et la quote-part que ces titres représentent dans la valeur d'utilité des actifs et passifs identifiables.

Les actifs et passifs identifiables sont évalués à leur valeur d'utilité à la date de prise de contrôle. Ainsi, la différence entre la quote-part des capitaux ou fonds propres réévalués et la quote-part antérieurement consolidée par mise en équivalence constitue l'écart de réévaluation qui figurera dans les réserves consolidées.

Les droits des actionnaires minoritaires sont évalués à hauteur de leur quote-part dans les actifs et passifs identifiables, valorisés à leur juste valeur.

## **1.2 Intégration globale d'une entité précédemment intégrée proportionnellement**

La date de prise de contrôle exclusif fixe la date à laquelle la méthode d'intégration globale sera appliquée. Le coût d'acquisition total des titres est composé de l'acquisition initiale et des acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif. Les actifs et passifs identifiables sont évalués à la date de prise de contrôle et figurent au bilan consolidé.

L'écart d'acquisition complémentaire est égal à la différence entre le coût des titres complémentaires et la quote-part que ces titres représentent dans la valeur d'utilité des actifs et passifs identifiables. Les titres sont évalués à leur valeur d'utilité à la date de la prise de contrôle. Ainsi, la différence entre la quote-part des actifs et passifs, antérieurement détenue et réévaluée avec la quote-part des actifs et passifs antérieurement consolidés par intégration proportionnelle constitue l'écart de réévaluation. Il est indiqué dans les réserves des comptes consolidés.

Les droits des actionnaires minoritaires correspondent à leur quote-part dans les actifs et passifs identifiables, évalués à leur juste valeur.

## **2 – Intégration proportionnelle d'une entité précédemment mise en équivalence**

La date de prise de contrôle fixe la date d'application de la méthode d'intégration proportionnelle. Les règles applicables sont les mêmes que celles exposées lors de l'intégration globale d'une entité précédemment mise en équivalence.

## **3 – Intégration globale d'une entité précédemment non consolidée**

L'entité entre dans le périmètre de consolidation. Le coût d'acquisition total des titres correspond à l'acquisition initiale et aux acquisitions complémentaires ayant conduit à obtenir le contrôle exclusif sur l'entité. Les actifs et passifs identifiables sont évalués à la date de prise de contrôle. Le bilan consolidé intègre ces valeurs lors de l'entrée dans le périmètre de consolidation.

L'écart d'acquisition résulte de la différence entre le coût d'acquisition total des titres et la valeur d'utilité des actifs et passifs identifiables.

## **III – Augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement**

En cas d'augmentation du pourcentage de détention d'une entité déjà intégrée globalement, les acquisitions complémentaires n'entraînent pas de nouvelles évaluations. La valeur des actifs et des passifs identifiés, déterminée à la date de prise de contrôle n'est pas réévaluée dans le bilan consolidé.

L'écart positif dégagé par l'augmentation des parts détenues par l'organisme consolidant est affecté en totalité en écart d'acquisition dans les comptes consolidés.

Dans l'hypothèse où un écart négatif serait dégagé, cela signifie que le coût d'acquisition est inférieur à la quote-part qu'il représente dans les valeurs des éléments d'actifs et de passifs identifiés. Le cas échéant si la valeur des actifs de l'entité dans les comptes consolidés diminue, il convient de comptabiliser une dépréciation.

L'écart négatif sera imputé sur l'écart positif dégagé lors de la première consolidation par intégration globale. Le solde négatif qui subsiste figurera au passif du bilan en dehors des fonds propres et sera rapporté au résultat sur une durée reflétant les conditions définies lors de la dernière acquisition.

## **IV – Diminution du pourcentage d'intérêts sans changement de méthode de consolidation**

### **1 – L'entité reste consolidée en intégration globale**

Lors d'une cession partielle de titres d'une entité consolidée par intégration globale, le résultat de cession doit être déterminé (plus ou moins-value) en tenant compte de la quote-part de l'écart d'acquisition et de l'écart de conversion au prorata de la cession réalisée.

Le résultat de cession est calculé par différence entre :

– le prix de cession des titres évalué à la juste valeur

et

– la fraction cédée de la quote-part des capitaux ou fonds propres estimés à la date de la cession et augmentée le cas échéant :

- des fractions correspondantes du solde non amorti de l'écart d'acquisition
- des fractions correspondantes du solde non amorti de l'écart de conversion.

Les capitaux ou fonds propres incluent le résultat réalisé entre le début de l'exercice et la date de cession.

## **2 – L'entité reste consolidée par mise en équivalence**

La plus ou moins-value constatée en résultat est déterminée dans les mêmes conditions que les « entités restant consolidées par intégration globale ».

## **V – Diminution du pourcentage d'intérêts avec changement de méthode de consolidation**

### **1 – Entité consolidée par intégration globale ou proportionnelle et devenant consolidée par mise en équivalence**

Le résultat de cession issu du calcul d'une plus ou moins-value est identique à celui d'une entité consolidée par intégration globale.

Les actifs et passifs de l'entité précédemment consolidée cessent d'être intégrés à la date du changement de méthode.

### **2 – Entité consolidée par intégration globale et devenant consolidée par intégration proportionnelle**

Le résultat de cession issu du calcul d'une plus ou moins-value est identique à celui d'une entité consolidée par intégration globale. Les actifs et passifs de l'entité consolidée sont intégrés à hauteur du pourcentage d'intérêt détenu, à la date de perte du contrôle exclusif.

## **VI – Diminution du pourcentage d'intérêts entraînant la sortie du périmètre de consolidation**

### **1 – Date de sortie du périmètre**

La sortie du périmètre de consolidation de l'entité consolidée cédée s'effectue à la date du transfert de contrôle ou d'influence notable à l'entité acquéreuse. En général, le transfert de contrôle ou d'influence notable est concomitant à celui des droits de vote liés au transfert des titres.

Néanmoins, une disposition contractuelle peut fixer une autre date. Par exemple, un changement des organes de direction conduisant, de facto à un transfert de contrôle peut avoir lieu en amont du transfert des titres.

Une perte de contrôle peut être constatée indépendamment d'une cession des titres. Par exemple, une ouverture du capital de l'entité peut conduire à une dilution ou lors de restrictions sévères et durables. Dans ce cas, la date de la dilution du capital est retenue comme date de sortie du périmètre de consolidation.

Le périmètre des comptes consolidés n'est pas modifié si, à la clôture de l'exercice, les titres d'entités consolidées sont cédés temporairement, sans perte de contrôle, puis rachetés peu de temps après la cession.

### **2 – Résultat de cession**

Le résultat de cession est constaté à la date où l'organisme consolidant transfère le contrôle de l'entité précédemment contrôlée.

La plus ou moins-value de cession est calculée à partir de la dernière valeur figurant dans les comptes consolidés de l'entité qui comprend :

- le résultat jusqu'à la date de cession (soit les produits réalisés et les charges supportées par l'entité cédée jusqu'à la date de transfert du contrôle) ;
- l'écart d'acquisition résiduel non amorti ;
- le cas échéant l'écart de conversion qui est inscrit dans les capitaux ou fonds propres du groupe.

La moins-value de cession peut faire l'objet d'une provision dès qu'elle est probable.

### **3 – Présentation de la cession dans les comptes**

Afin de permettre la comparaison des comptes consolidés sur plusieurs exercices, la quote-part du groupe dans le résultat net de l'entité cédée doit être présentée sur une seule ligne du compte de résultat si la cession concerne



une ou plusieurs entités d'importance significative. Dans ce cas, l'annexe détaille les principaux éléments du compte de résultat de l'entité cédée jusqu'à la date de transfert du contrôle.

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 consolidé intitulée « Actifs ou passifs nets en cours de cession ». Dans ce cas, l'annexe précise les conditions et la date d'achèvement de l'opération de cession. Le compte de résultat comprend, sur une ligne dédiée, la quote-part du groupe.

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. Dans le cas d'entités étrangères, l'écart de conversion résiduel est traité en tenant compte des modalités de comptabilisation de l'inscription au bilan de l'écart de conversion.

#### **4 – Cession totale**

Les règles de détermination du résultat de cession et de présentation dans les comptes sont identiques à celles relatives à une cession partielle entraînant la sortie du périmètre de consolidation.

#### **5 – 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 et de l'écart de conversion) 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.

La même méthodologie est appliquée dans le cas d'une cession partielle conduisant à une consolidation par mise en équivalence.

Dans cette hypothèse, les actifs et passifs cédés de l'entité cessent d'être intégrés ligne par ligne aux dates de la cession.

##### **– Entité déconsolidée**

Les actifs et passifs cessent d'être intégrés aux dates de déconsolidation.

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 – 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
- par 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.

### **VII – Augmentation du capital ou fonds propres de l'entité consolidée**

#### **1 – Si l'entité est sous contrôle exclusif<sup>20</sup>**

Lorsqu'elle est inégalement souscrite par les associés dont certains sont extérieurs au groupe, l'augmentation du capital d'une entité consolidée sous contrôle exclusif peut se traduire :

- soit par une diminution du pourcentage d'intérêts de l'organisme public consolidant, assimilée à une cession partielle et se traduit donc par la constatation en résultat de la plus ou moins-value dégagée. Elle peut conduire à un changement de la méthode de consolidation, voire à une déconsolidation ;

<sup>20</sup> Ces dispositions sont déclinables en cas de contrôle conjoint. Les dispositions qui sont indiquées sont applicables quelles que soient les conséquences de la variation du pourcentage d'intérêts sur les méthodes de consolidation ou sur la composition du périmètre.

– soit par une augmentation du pourcentage d'intérêts de l'organisme public consolidant, assimilée à une acquisition partielle et se traduit donc par la constatation d'un écart d'acquisition.  
Lorsque l'entité est sous contrôle exclusif, cette augmentation du pourcentage se traduit par la constatation d'un écart d'acquisition.

## 2 – Si l'entité est sous influence notable

Lorsqu'elle est inégalement souscrite par les associés dont certains sont extérieurs au groupe, l'augmentation du capital d'une entité sous influence notable peut se traduire :

- soit par une diminution du pourcentage d'intérêts de l'organisme public consolidant, assimilée à une cession partielle et se traduit donc par la constatation en résultat de la plus ou moins-value dégagée. Elle peut conduire au maintien de la consolidation par mise en équivalence ou une déconsolidation ;
- soit par une augmentation du pourcentage d'intérêts de l'organisme public consolidant, assimilée à une acquisition partielle et peut conduire à un changement de la méthode de consolidation.

Le cas d'une diminution du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entité consolidée mise en équivalence inégalement souscrite par les associés extérieurs au groupe est assimilé à une cession partielle qui se traduit par la constatation en résultat de la plus ou moins-value dégagée.

À l'inverse, le pourcentage d'intérêt de l'organisme consolidant peut augmenter si l'augmentation de capital de l'entité consolidée mise en équivalence a été souscrite par l'organisme consolidant dans des proportions plus importantes que les associés extérieurs au groupe. Ce cas de figure est assimilé à une acquisition partielle qui se traduit par la constatation d'un écart d'acquisition.

La mise en équivalence de nouveaux titres/participations/droits suit la même règle que celle qui s'applique lors de la première consolidation par la constatation d'un nouvel écart d'acquisition.

L'écart de réévaluation éventuel de la valeur d'équivalence antérieure est porté directement dans les fonds propres consolidés.

Lorsque l'entité reste consolidée selon la méthode de mise en équivalence, un nouvel écart d'acquisition est comptabilisé. L'écart de réévaluation éventuel de la valeur d'équivalence antérieure est porté directement dans les fonds propres consolidés.

## VIII – Reclassement de titres/participations/droits à l'intérieur d'un groupe

Lorsqu'une opération de reclassement de titres/participations/droits à l'intérieur d'un groupe fait intervenir deux entités intégrées globalement, la plus ou moins-value en résultant est de caractère interne. Elle est éliminée en totalité, avec le cas échéant, une répartition entre les intérêts de l'organisme consolidant et les intérêts minoritaires dans l'entité ayant réalisé un résultat.

Les valeurs des actifs et des passifs des comptes consolidés sont inchangées. Le traitement des modifications de pourcentages d'intérêts liées au transfert total ou partiel des titres/participations/droits d'une entité consolidée 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 il n'y a aucune transaction avec des entités extérieures au groupe, la variation éventuelle des intérêts minoritaires résultant d'un reclassement de titres/participations/droits interne à l'ensemble consolidé équivaut exactement à la variation des réserves consolidées. Ce reclassement de titre n'a pas d'impact sur le résultat. Les reclassements d'actifs suivent le même raisonnement et sont donc également sans impact sur le résultat.

### Exemple : cas de synthèse

#### **Exercice N :**

L'entité M a acquis, le 02/01/N, 70 % des titres d'une entité F de droit privé pour un montant global de 940 .

#### **Lors de cette prise de contrôle :**

- Les capitaux propres de F d'un total de 500 étaient composés d'un capital de 400 et de 100 de réserves.
- L'actif comprenant un terrain d'une valeur de 100 et une construction valorisée pour une valeur nette comptable de 100 (valeur brute de 400 K€ et amortissements de 300 lors de l'acquisition).

L'ensemble immobilier a fait l'objet d'une évaluation lors de la prise de contrôle : 220 pour le terrain et 180 pour la construction.

La construction ré-estimée avait encore une durée de vie de 8 ans.

Dans l'exemple, le groupe amortit les écarts d'acquisition sur une durée de 5 ans.

Par mesure de simplification, il ne sera pas tenu compte d'impôt différé

**1) Traitement comptable en N****a) détermination de l'écart d'évaluation et modalités de comptabilisation lors de la consolidation de l'exercice N**

Modalités de détermination des écarts d'évaluation sur ces actifs identifiables					
	Valeur brute	Amortissement	Valeur nette	Valeur des biens au jour de l'opération	Écart d'évaluation
	A	B	C=A-B	D	D-C
Terrains	100		100	220	120
Constructions	400	300	100	180	80
<b>Total</b>	<b>500</b>	<b>300</b>	<b>200</b>	<b>400</b>	<b>200</b>

**Bilan**Reclassement des amortissements :

Débit 28x « Amortissement des constructions » : 300

Crédit 213x « Construction » (400 -100) : 300

Affectation des écarts d'évaluation

Débit 213x « Construction » : 80

Débit 211x « Terrain » : 120

Crédit 27x « Titres de participation » (écart d'évaluation global x pourcentage de détention par M de F, soit  $200 * 0,7 = 140$  (1))Crédit 1741 « Intérêts minoritaires » ( $200 * 0,3 = 60$ )Amortissement de l'écart d'évaluation :Débit 120 « Résultat consolidé » : ( $80/8 = 10 * 0,7 = 7$ )

Débit 1741 « Intérêts minoritaires » : 3(2)

Crédit 28X « Amortissements de la construction » : 10

**Compte de résultat**

Débit 68 « Dotation aux amortissements »:10

Crédit 880 « Résultat global » : 10(3)

(1) Les 140 euros viennent en diminution du poste titres de participation inscrit au bilan de l'organisme consolidant.

(2) La part revenant aux intérêts minoritaires  $0,3 * 10 = 3$ (3) Le résultat global comprend le résultat revenant à l'organisme consolidant ( $0,7 * 10$ ) et la part revenant aux intérêts minoritaires  $0,3 * 10$

**b) détermination de l'écart d'acquisition et modalités de comptabilisation lors de la consolidation de l'exercice N**

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part acquise dans l'actif net réévalué (juste valeur) à la date d'acquisition de cette entreprise constitue l'écart d'acquisition. La quote-part acquise dans l'actif net est calculée à partir de la somme des écarts d'évaluation augmentée du total des fonds propres. Cette somme est rapportée au pourcentage de détention.

Coût d'acquisition des titres		940	
Quote-part de M dans l'actif net de F $(500 + 80 + 120) \times 70 \% =$		490	
Écart d'acquisition (1)	$(940 - 490)$	<b>450</b>	

(1) Cet écart d'acquisition global comprend  $200 = 80 + 120$  d'écart d'évaluation dont 70 % revient à l'organisme consolidant. *Ce calcul de l'écart d'évaluation et de l'écart d'acquisition ne conduit pas à une réévaluation des données comptables de l'entité F.* Ils font l'objet d'une comptabilisation uniquement dans les comptes consolidés du groupe.

**Bilan**

Affectation de l'écart d'acquisition

Débit 2081 « Écart d'acquisition » :  $250 = (450 - 200)$

Crédit 27X « Titres de participation » :  $250 = (450 - 200)$

Amortissement de l'écart d'acquisition

Débit 120 « Résultat consolidé » :  $250/5 = 50$

Crédit 2081 « Ecart d'acquisition » : 50

**Compte de résultat**

Débit 68 « Dotation aux amortissements » : 50

Crédit 880 « Résultat global » : 50

**2) Traitement comptable en N+2 suite à l'augmentation du capital de F****1) Détermination des écarts d'évaluation sur l'ensemble immobilier :**

**Au 01/07/N+2**, l'ensemble immobilier est évalué à 338,75 (200 pour le terrain et 138,75 pour la construction). Il est inscrit à l'actif du bilan pour une valeur nette comptable de 168,75 (100 pour le terrain et 68,75 pour la construction)<sup>21</sup>.

Modalités de détermination des écarts d'évaluation sur l'ensemble immobilier			
	Valeur nette	Valeur des biens au jour de l'opération	Écart d'évaluation
	A	B	A-B
Terrains		100,00	200,00
Constructions		68,75	138,75
<b>Total</b>		<b>168,75</b>	<b>338,75</b>

**2) Augmentation du capital de F le 01/07/N+2**

Préalablement à l'augmentation de capital : Les capitaux propres de F d'un total initial de 780 étaient composés d'un capital de 400 et de 300 de réserves et de 80 de résultat .

21 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 N.

F augmente son capital de 180 (dont 80 de prime d'émission) souscrit à hauteur de 80 % par M.

**a) Impact de l'augmentation de capital sur la variation du pourcentage d'intérêt en N + 2**

	Capital avant	Augmentation	Quote part de capital après	Calcul du % d'intérêts après augmentation de capital
	A	B	C=A+B	D
M	$400 \times 70\% = 280$	$100 \times 80\% = 80$	360	72,00 %
Minoritaires	$400 \times 30\% = 120$	$100 \times 20\% = 20$	140	28,00 %
<b>Total</b>	<b>400</b>	<b>100</b>	<b>500</b>	<b>100,00 %</b>

Cette opération peut donc être assimilée à une acquisition complémentaire de titres de F par M. Les acquisitions complémentaires de titres 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.

**b) impact sur la situation nette de l'augmentation de capital**

1) La juste valeur de la situation nette avant et après l'augmentation de capital :

- Avant augmentation :

*Calcul de l'amortissement de l'écart d'évaluation :*

L'écart d'évaluation constaté lors de l'exercice N (prise de contrôle) est de 200 et l'amortissement de l'écart d'évaluation de la construction est de  $80/8$  ans (durée d'amortissement)  $\times$  2,5 ans (durée depuis l'acquisition) soit 25.

La juste valeur avant l'augmentation = Total des fonds propres + écart d'évaluation N – l'amortissement (1)

$$780 + (200 - 25) = 955$$

Quote-part dans la situation nette :  $70\% \times 955 = 668,5$

- Après augmentation :

Juste valeur de la situation nette au 01/07/N+2 :	955
Augmentation de capital	180
	1 135

Quote-part dans la situation nette :  $72\% \times 1 135 = 817,2$

La différence entre la quote-part de la situation nette avant et après l'augmentation de capital correspond à l'augmentation de la quote-part du groupe dans la situation nette =  $(817,2 - 668,5) = 148,7$

2) calcul de l'écart d'acquisition complémentaire :

Prix payé :  $180 \times 80\% = 144,0$

Quote-part dans la variation situation nette - 148,7

-----  
Écart d'acquisition négatif - 4,7

Si un écart négatif est dégagé, il convient alors de s'interroger sur la valeur en consolidation des actifs de l'entité consolidée, ce qui peut conduire à constater une dépréciation. S'il n'existe aucune perte de valeur (solution retenue dans l'exemple), les valeurs comptables consolidées ne sont pas remises en cause.

L'écart négatif (- 4,7) est imputé sur l'écart positif de 450 dégagé lors de la première consolidation en N par intégration globale.

**Traitement comptable N+2 :****Écart d'évaluation**BilanReclassement des amortissements :

Débit 28x « Amortissement des constructions »: 300

Crédit 213x « Construction » (400 -100) =300

Affectation des écarts d'évaluation

Débit 213x « Constructions »: 80

Débit 211x « Terrain » : 120

Crédit 27x « Titres de participation » (200x0,72) =144

Crédit 1741 « Intérêts minoritaires » (200x0,28)=56

Amortissement de l'écart d'évaluation :Débit 120 « Résultat consolidé » :  $(80/8=10 \times 0,72 = 7,2$ Débit 106 « Réserves consolidées »  $(80/8=10 \times 2 \times 0,72)=14,4$ Débit 1741 « Intérêts minoritaires »  $(10+10+10) \times 0,28 =8,4$ Crédit 28x « Amortissements de la construction »  $30 = (10 \times 3 \text{ de N à N+2})$ Compte de résultatAmortissement de l'écart d'évaluation :Débit 68x « Dotation aux amortissements »  $80/8 =10$ Crédit 880 « Résultat global »  $80/8 : 10$ **Écart d'acquisition**BilanAffectation de l'écart d'acquisitionDébit 2081 « Ecart d'acquisition »  $(450-4,7) = 445,3$ 

Crédit 27x « Titres de participation » : 445,3

Amortissement de l'écart d'acquisitionDébit 120 « Résultat consolidé » :  $445,3/5 = 89,06$ Débit 106 « Réserves consolidées » (amortissement de N à N+1 soit  $450/5 \times 2$ ) 180

Crédit 2081 « Ecart d'acquisition » : 269,06

Compte de résultatAmortissement de l'écart d'acquisition

Débit 68x « Dotation aux amortissements » : 89,06

Crédit 880 « Résultat global »  $(445,3/5) =89,06$

## Section VI : L'annexe des comptes consolidés

### I – Principe

L'annexe des comptes consolidés est une composante obligatoire des états financiers des comptes consolidés du groupe qui les complète tant en les détaillant qu'en apportant des explications circonstanciées (précisions littéraires et le cas échéant assortis de tableaux) sur les éléments significatifs.

L'annexe des comptes consolidés comprend toutes les informations concernant les données relatives à l'exercice précédent, au référentiel réglementaire appliqué par le groupe ainsi qu'aux méthodes retenues par le groupe, aux informations relatives aux dates de clôture, etc.

Ainsi, les utilisateurs des comptes consolidés bénéficient d'éclaircissements sur le patrimoine, la situation financière et le résultat du groupe.

**Les éléments ne sont mentionnés dans l'annexe que s'ils répondent aux critères de significativité (quantitatifs et/ou qualitatifs) définis par le groupe.**

Les informations de l'exercice en cours et des exercices précédents sont hiérarchisées dans l'annexe dans l'ordre de la présentation des comptes dans les états de synthèse.

Les informations ne sont pas limitatives et peuvent être complétées, le cas échéant, par des éléments spécifiques à la situation du groupe quand ceux-ci deviennent significatifs.

### II – Méthodes de consolidation

Les méthodes comptables retenues par le groupe sont indiquées dans l'annexe notamment si un choix est possible et a des incidences significatives. L'annexe précise les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre les postes du bilan et du compte de résultat consolidé. Conformément aux préconisations du fascicule 14 de l'instruction comptable commune, les impacts des changements de méthodes comptables feront l'objet d'une information dédiée dans l'annexe des comptes consolidés.

### III – Les dates de clôture

Si des entités consolidées ont une date de clôture différente de celle retenue pour les comptes consolidés, cette situation est mentionnée et justifiée dans l'annexe.

Les comptes consolidés couvrent une période de douze mois. Afin de faciliter la comparaison entre comptes individuels de l'organisme consolidant et comptes consolidés du groupe, la date de clôture des comptes consolidés est identique à la date de clôture des comptes individuels de l'organisme consolidant, soit le 31/12/N.

La consolidation des entités qui ne clôturent pas leurs comptes à la date retenue pour les comptes consolidés est effectuée sur la base de comptes intérimaires.

Toutefois, si la date de clôture de l'exercice d'entités comprises dans la consolidation n'est pas antérieure ou postérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, il n'est pas nécessaire d'établir ces comptes intérimaires. Les opérations significatives survenues entre les deux dates seront prises en compte lors de l'élaboration des comptes consolidés.

### IV – Les informations relatives au périmètre de consolidation

#### 1 – Informations relatives aux entités comprises dans le périmètre de consolidation

L'annexe comporte les informations relatives aux entités consolidées et qui présentent un caractère significatif :

- le nom et le lieu du siège des entités consolidées ;
- la fraction de leur(s) capital/fonds propres détenue directement et indirectement, et
- leur mode de consolidation (intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence).

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.

Exemple de tableau de synthèse du périmètre de consolidation

Raison sociale, Forme, Siège social	Pays	Numéro Siren	N		N-1	
			Méth.	% Intérêt	Méth.	% Intérêt
Entité A	France		MEE	25,00	MEE	22,00
Entité B	France		IP	45,00	IP	45,00
Entité C	Afrique du Sud		IG	100,00	IG	100,00
Entité D	Allemagne		IG	100,00	IG	100,00

## 2 – Informations relatives à la constitution du périmètre de consolidation

L'annexe comporte l'indication des critères retenus par le groupe pour définir son périmètre de consolidation ainsi que les justifications suivantes :

- 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'organisme consolidant 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 %.

## 3 – Informations relatives à l'exclusion d'entités du périmètre de consolidation

L'annexe comporte :

- la justification des motifs d'exclusion de la consolidation en indiquant le nom et le siège des entités exclues ;
- fraction du capital/des fonds propres détenue directement et indirectement dans l'entité exclue du périmètre de consolidation.

## 4 – Informations relatives à l'entrée d'une entité contrôlée dans le périmètre de consolidation

En cas d'acquisition d'une entité à consolider par intégration globale ou proportionnelle, 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 sont indiquées :

- 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 ;
- si les actifs incorporels sont identifiés et comptabilisés à la date d'acquisition, les indications portent sur :
- la nature des actifs incorporels identifiés et comptabilisés à la date d'acquisition ;
  - les modalités de détermination de leur valeur d'entrée ;
  - les modalités de suivi de leurs valeurs lors des clôtures postérieures à la date d'acquisition.
- Indication de l'impact de l'acquisition 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.



## **5 – Informations relatives aux modifications de pourcentage de détention**

– dans le cas de variations ultérieures du pourcentage de détention des titres conduisant à une modification des méthodes de consolidation, toutes les informations utiles portant sur tout poste du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie sont indiquées ;

– lorsque la cession d'une entité est d'une importance significative, il est admis, par dérogation et pour faciliter la comparaison avec les exercices suivants, de présenter la quote-part du groupe dans le résultat net de l'entité sur une seule ligne du compte de résultat.

Dans ce cas, l'annexe doit détailler les principaux éléments du compte de résultat de l'entité jusqu' à la date de transfert du contrôle.

## **V – Autres informations**

### **1 – Événements postérieurs à la clôture**

Cette rubrique précise :

– informations sur les événements 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 de l'exercice 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.

### **2 – Effectifs**

L'effectif moyen au cours de l'exercice est indiqué, l'effectif employé en moyenne par des entités consolidées de manière proportionnelle étant communiqué séparément.

### **3 – Honoraires des commissaires aux comptes**

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

## **VI – Explications des postes du bilan et du compte de résultat et des engagements reçus et donnés**

### **1 – Informations générales**

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

L'annexe apporte également des éclairages sur l'activité du groupe et l'environnement dans lequel il évolue.

Afin de fournir une explication des postes significatifs présentés au niveau du bilan et du compte de résultat consolidés, le groupe présente dans l'annexe des comptes consolidés la décomposition des postes concernés du bilan et du compte de résultat ainsi que les montants correspondants.

Lorsqu'il le juge pertinent, le groupe fournit en particulier une analyse du résultat par activité.

Ces informations sont présentées pour l'exercice écoulé et l'exercice précédent.

### **2 – Autres informations présentées dans l'annexe**

a) Conversion des entités établissant leurs comptes en monnaie étrangère

Pour les entités faisant partie du périmètre de consolidation et établissant leurs comptes en monnaie étrangère, l'analyse des écarts de conversion résultant de l'intégration des filiales étrangères dans les comptes consolidés est présentée. La méthode de conversion utilisée doit être indiquée.

#### b) Écarts d'acquisition :

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

- ventilation du poste écart d'acquisition :
- écarts d'acquisition amortis : le montant brut, les amortissements et la valeur nette comptable ;
- écarts d'acquisition non amortis ;
- écarts d'acquisition attachés à des entités mises en équivalence.
- indication de la durée d'utilisation des écarts d'acquisition ;
- 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.

### 3 – Titres et participations mis en équivalence

L'annexe des comptes consolidés :

- comporte l'information des valeurs brutes, dépréciations et variations de l'exercice des titres/ participations mis en équivalence ;
- indique les contributions aux capitaux propres/fonds propres et au résultat consolidés des principales entités mises en équivalence.

### 4 – Contrats de crédit-bail et contrats assimilés

L'annexe précise :

- les informations relatives aux contrats au titre desquels le groupe 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 ;
- l'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 ;
- la 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).

### 5 – Fonds propres

Cette rubrique comporte :

- la décomposition des fonds propres et indication des montants relatifs aux éléments suivants : financements reçus (dotations ou autres), réserves, résultat, autres, total des fonds propres ;
- l'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.

### 6 – Impôts différés et charge d'impôt

Pour l'analyse des actifs et passifs d'impôts différés ainsi que de la charge d'impôt, les informations suivantes sont indiquées :

- montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés en raison de l'improbabilité de leur récupération. La date butoir d'expiration est également mentionnée ;
- justification de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé en cas de perte fiscale récente ;
- ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grandes catégories : différences temporaires, crédits d'impôts ou reports fiscaux déficitaires ;
- ventilation entre impôts différés et impôts exigibles ;
- rapprochement entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique. Cette dernière est calculée en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'organisme consolidant sur la base des textes fiscaux en vigueur. L'écart entre la charge d'impôt théorique et la charge d'impôt réelle résulte notamment de l'application de taux d'impositions différenciés (taux réduit ou majoré) en fonction des caractéristiques de l'opération ou de l'entité.

## 7 – Engagements de retraite et avantages similaires

Sont précisés dans l'annexe :

- la méthode comptable retenue par le groupe (provision ou information en annexe) ;
- la description générale des types de régime de retraite (pensions, compléments de retraite), des indemnités de départ à la retraite, des avantages similaires (les régimes de couverture médicale post emploi) ;
- la méthode d'évaluation retenue et indication des principales hypothèses actuarielles à la date de clôture ainsi que leur base de détermination (taux d'actualisation, taux d'augmentation des salaires, taux de rotation du personnel...);
- le descriptif de la composition des actifs du régime et/ou droits à remboursement lorsqu'ils existent ;
- le montant des engagements à la clôture de l'exercice et à la clôture de l'exercice précédent et la 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,
  - les écarts actuariels non comptabilisés,
  - les coûts des services passés non comptabilisés au bilan,
  - le montant des actifs du régime et l'effet de leur plafonnement.
- Analyse de la variation du passif comptabilisée au bilan mentionnant :
  - la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice,
  - le montant des provisions constituées au cours de l'exercice
- Description des principaux événements de l'exercice (modification, réduction ou liquidation de régime...) et de leur incidence sur le bilan et le compte de résultat.

## 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 consolidation.

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

Exemple de note sur les engagements donnés ou reçus

En milliers d'€	TOTAL
<b>I. ENGAGEMENTS DONNÉS</b>	<b>(6+10+16)</b>
1 - Avals accordés	
2 - Endossements accordés - Effets circulants sous l'endos de l'entreprise	
3 - Cautionnements accordés	
4 - Lettres de confort ou d'intention accordées	
5 - Autres sûretés personnelles accordées	
<b>6 - Total des sûretés personnelles accordées</b>	<b>(1+2+3+4+5)</b>
7 - Nantissements accordés	
8 - Hypothèques accordées	
9 - Autres sûretés réelles accordées	
<b>10 - Total des sûretés réelles accordées</b>	<b>(7+8+9)</b>
11 - Clauses de retour à meilleure fortune accordées	
12 - Garanties de passif accordées	
13 - Subventions reçues susceptibles d'être reversées	
14 - Effets escomptés non échus	
15 - Autres engagements donnés	
<b>16 - Total des autres engagements donnés</b>	<b>(11+12+13+14+15)</b>
<b>II. DETTES GARANTIES PAR DES SÛRETÉS RÉELLES</b>	<b>(17+18)</b>

---

17 - Dettes financières garanties par des sûretés réelles

18 - Autres dettes garanties par des sûretés réelles

---

### III. ENGAGEMENTS REÇUS

(20 à 25)

20 - Sûretés personnelles reçues

21 - Sûretés réelles reçues

22 - Garanties à première demande reçues

23 - Garanties de passif reçues

24 - Clauses de retour à meilleure fortune reçues

25 - Autres engagements reçus

---

### IV. ENGAGEMENTS RÉCIPROQUES

(28 à 32)

28 - Lignes de crédit autorisées non utilisées

29 - Commandes d'investissements (majeurs d'importance significative)

30 - Crédits documentaires

31 - Portage de titres

32 - Autres engagements réciproques

---

## 9 – Autres postes du bilan

*L'annexe précise notamment sur les postes suivants :*

*Stocks :* indication des principales composantes, montant des valeurs brutes et des dépréciations.

*Créances :* indication des valeurs brutes et des dépréciations, ventilées par nature et en fonction de leur échéance (moins d'un an, plus d'un an et plus de cinq ans).

*Titres de placement :* indication de la valeur boursière des titres cotés.

*Emprunts et dettes financières :*

- ventilation par nature, avec notamment l'indication des montants correspondant à des contrats de crédit-bail retraités ;
- ventilation par principales devises, par échéance (moins d'un an, plus d'un an et plus de cinq ans), par nature de taux (fixe, variable), en prenant en compte les instruments de couverture y afférent ;
- état des sûretés réelles accordées en garantie.

*Instruments financiers :*

- information sur la valeur de marché des instruments financiers comparée à la valeur inscrite dans les comptes ;
- informations sur les risques de taux, risque de change et risque de contrepartie sur l'ensemble des instruments financiers ;
- informations sur les couvertures de transactions futures.

## 10 – Postes du compte de résultat

Les éléments de l'annexe identifient :

*Charges de personnel*

- charge globale ;
- effectif moyen employé par les entités consolidées par intégration globale et quote-part contrôlée des effectifs employés par les entités consolidées par intégration proportionnelle, ventilé par catégorie.

*Frais de recherche et de développement*

- montant des frais de recherche et développement inscrits en charges, y compris la dotation aux amortissements des frais immobilisés.

*Amortissements et provisions*

- montant de la dotation aux amortissements ;
- montant de la dotation aux dépréciations.

*Charges et produits financiers*

- principaux composants et notamment indication des écarts de conversion éventuellement inclus dans ces postes ;
- charges financières incluses dans la production immobilisée, vendue ou stockée.

*Engagements hors bilan*

- informations relatives aux effets escomptés non échus et autres engagements donnés ou reçus ;
- informations relatives aux autres risques et engagements.

## Section VII : Élaboration des premiers comptes consolidés

Afin d'assurer la comparabilité des comptes, un organisme établissant pour la première fois en N des comptes consolidés doit présenter en annexe une information comparative retraitée pour l'année N-1. Ceci correspond à une application rétrospective de la consolidation des comptes. Toutefois, si cette application rétrospective s'avère trop complexe, il est possible d'établir des comptes de manière prospective (à savoir uniquement à partir de l'exercice N) en le justifiant dans l'annexe des comptes consolidés.

Ainsi, lors de l'élaboration des premiers comptes consolidés, un comparatif avec l'exercice précédent ne sera pas obligatoirement fourni en annexe des comptes, notamment lorsque cette application rétrospective s'avère trop complexe à établir. C'est le cas par exemple lorsque le groupe :

- vient d'être créé ;
- est obligé d'établir pour la première fois des comptes consolidés ou ;
- fait le choix d'en établir.

Si le groupe présente un comparatif avec l'exercice précédent, les ajustements qui découlent de l'élaboration des premiers comptes consolidés sont comptabilisés en fonds propres en balance d'entrée de l'exercice précédant les premiers comptes consolidés (BE N-1 retraitée).

Si le groupe ne présente pas un comparatif avec l'exercice précédent, les ajustements qui découlent de l'élaboration des premiers comptes consolidés sont comptabilisés en fonds propres en balance d'entrée de l'exercice établissant les premiers comptes consolidés (BE N).

Lorsque l'élaboration des premiers comptes consolidés requiert la prise en compte de plusieurs hypothèses, les exercices antérieurs ne sont pas retraités. L'annexe des premiers comptes consolidés intégrera les méthodes et hypothèses retenues par le groupe.

La production d'une information comparative retraitée n'est pas obligatoire concernant :

- l'identification et l'évaluation des actifs et passifs d'entités acquises avant l'ouverture de l'exercice relatif aux premiers comptes consolidés (N) ;
- les écarts d'acquisition afférents à ces actifs.

Dès lors que l'organisme consolidant choisit d'appliquer rétrospectivement ces dispositions lors de l'acquisition d'une entité, il devra fournir une information comparative retraitée pour toutes les acquisitions ultérieures d'entités (principe de permanence des méthodes).

Concernant les acquisitions antérieures qui n'ont pas fait l'objet d'un retraitement rétrospectif il convient de comptabiliser les écarts positifs ou négatifs entre la valeur nette comptable (VNC) des titres détenus par l'organisme consolidant et la quote-part de fonds ou capitaux propres de l'entité consolidée dans les réserves consolidées des premiers comptes consolidés pour les entités contrôlées de manière exclusive ou conjointe. Dans le cas des entités mises en équivalence, il convient de déterminer leur valeur d'équivalence.

Cette comptabilisation s'effectuera :

- à l'ouverture de l'exercice des premiers comptes consolidés (impact sur la balance d'entrée N) ;
- à la date de prise de contrôle si elle a eu lieu lors de l'exercice précédent présenté au titre de l'information comparative (impact sur la Balance d'entrée N) ;
- à l'ouverture de l'exercice si la prise de contrôle est antérieure à l'ouverture de l'exercice présenté au titre de l'information comparative (impact sur la Balance d'entrée N-1).

Une entité, contrôlée ou sous influence notable, peut ne pas être consolidée en raison de son absence de significativité. Dès lors qu'elle devient significative, elle est incluse dans le périmètre de consolidation.

L'entrée dans le périmètre de consolidation se fait à la date de prise de contrôle ou d'influence notable par l'organisme consolidant. Les résultats cumulés de l'entité seront comptabilisés en résultat après déduction des dividendes reçus par le groupe ainsi que l'amortissement et la dépréciation de l'écart d'acquisition.

Le tableau de variation des fonds propres vise à expliquer la variation des données du haut de bilan du groupe à partir des évolutions des données figurant, tant dans les comptes de l'organisme public consolidant que des entités consolidées.

Les variations des fonds propres consolidés peuvent provenir :

- des variations des dotations reçues de l'État par l'organisme consolidant ;
- de la part de l'organisme consolidant dans le résultat consolidé de l'exercice (résultat net part du groupe) ;
- des variations de financements externes de l'actif reçus par l'organisme consolidant et par les entités consolidées ;
- des variations du périmètre de consolidation en tenant compte des entrées et sorties du groupe des entités consolidées ;
- des distributions (et prélèvements sur réserves) effectuées par l'organisme consolidant au cours de l'exercice ;
- des changements de méthodes comptables ;
- de l'incidence des variations de taux de conversion ;

- des reclassements de titres/participations/droits à l'intérieur du groupe ;
- de l'imputation de charges fiscales liées aux dividendes versés par l'organisme consolidant ;
- de l'affectation en N+1 du résultat relatif à l'année N.

Les comptes individuels des entités consolidées sont retraités (cf section IV) puis intégrés, selon la méthode de consolidation correspondante au contrôle exercé par l'organisme consolidant.

Cette intégration permet d'élaborer le tableau de variation des fonds propres du groupe expliquant sa variation entre deux exercices.

## Section VIII : Modalités de comptabilisation suite à l'entrée dans le périmètre de consolidation

La date d'entrée de l'entité consolidée dans le périmètre de consolidation correspond à la date de prise de contrôle ou d'influence notable de l'organisme public consolidant sur l'entité. Cette date est concomitante à l'acquisition des titres de participation qui atteste du niveau de contrôle ou d'influence notable de l'entité consolidée lorsque le contrôle est matérialisé par des titres.

### I – Détermination du coût d'acquisition de l'entité consolidée

Lors de leur comptabilisation initiale, l'entité consolidante enregistre ses immobilisations financières à leur coût d'acquisition ou au coût d'émission. Le coût d'acquisition est constitué du prix d'achat augmenté des coûts liés à l'acquisition, composés notamment des droits d'enregistrements et des honoraires, nets de l'économie d'impôt correspondante.

Le coût d'acquisition correspond à la rémunération remise par l'organisme public consolidant à l'entité consolidée évaluée à la valeur vénale et composée de liquidités d'actifs, et de titres

Si l'achat de titres est effectué en monnaie étrangère, le taux de conversion retenu est le taux de change en vigueur à la date de l'entrée dans le périmètre de consolidation ou le taux de couverture si celle-ci est prise avant l'opération.

## II – Principe général d'évaluation

### 1 – L'évaluation des actifs et passifs de l'entité consolidée appliquant les règles de droit commun

Les actifs et passifs identifiables seront évalués séparément à leur juste valeur afin de permettre un suivi de leurs valeurs. Leurs évaluations s'appuient sur les éléments qui seront transmis à l'organisme public consolidant. Leurs comptabilisations dans les comptes consolidés requièrent une mise en cohérence avec les règles comptables applicables par les entités publiques, pour lesquels les actifs et passifs sont évalués en date de clôture selon le coût historique.

Par conséquent, certains actifs et passifs identifiables qui ne sont pas valorisés dans les comptes individuels des entités consolidées peuvent toutefois être valorisés dans les comptes consolidés. Il peut s'agir de marques créées par l'entité consolidée.

Certains actifs et passifs ne sont pas identifiables comme les écarts d'acquisition résiduels, les écarts de conversion actifs et passifs et les frais d'émission d'emprunt...

### 2 – Évaluation lors de la première consolidation d'une entité consolidée contrôlée exclusivement

Les actifs et passifs identifiables sont évalués d'après la situation existante à la date d'entrée dans le périmètre de consolidation. Ils figureront au bilan consolidé à leurs valeurs d'entrée. La valeur d'entrée correspond au prix que l'entité acquéreuse aurait accepté de payer si elle avait acquis les actifs et passifs identifiés séparément. Ces évaluations permettront d'évaluer les amortissements et les dépréciations lors des clôtures des comptes et, à terme, la plus ou moins-values de cession.

La valeur d'entrée qui sera retenue équivaut au prix que l'acquéreur aurait payé pour l'acquisition de chaque actif selon l'utilisation effectuée, et pour l'acquisition de chaque passif.

Des impôts différés actifs et passifs liés aux écarts d'évaluation devront être comptabilisés.

### 3 – La période d'évaluation des actifs et passifs identifiables

Les valeurs d'entrée des actifs et passifs identifiables sont ajustées dans les comptes consolidés de l'exercice d'acquisition selon les informations obtenues entre la date d'acquisition et la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à celui de l'acquisition. L'écart d'acquisition et ses amortissements seront corrigés rétroactivement si besoin.

### 4 – Modalités de comptabilisation de l'écart d'évaluation

L'écart d'évaluation est calculé par différence entre la valeur d'entrée des actifs et des passifs dans le bilan consolidé et leurs valeurs comptables dans les comptes de l'entité consolidée retraitées selon les modalités comptables adoptées par le groupe.

#### Exemple : Calcul d'un écart d'évaluation sur Stocks.

Les stocks au bilan de l'entité consolidée acquise sont évalués selon la méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) : 5 400 .

Le groupe applique la méthode (PEPS « premier entré, premier sorti » qui évalue le stock à 5 000 .



Le prix de cession des stocks est évalué à 5 600 . Il définit la valeur du stock à inscrire au bilan consolidé à la date de prise de contrôle de l'entité consolidée.

L'écart d'évaluation est défini par :

Valeur d'entrée au bilan de l'entité consolidée : 5 600

Valeur comptable du stock dans les comptes consolidés retraités selon la méthode du groupe : 5 000

Calcul de l'écart d'évaluation :  $5\,600 - 5\,000 = 600$

*L'écart d'évaluation peut générer un impôt différé passif* : Valeur d'entrée dans les comptes consolidés 5 600 et la valeur fiscale 5 400 . Un impôt différé passif peut être calculé à partir de l'écart d'évaluation :  $5\,600 - 5\,400 = 200$

## 5 – Évaluations ultérieures des actifs et passifs

L'évaluation des actifs et des passifs tient compte de la valeur d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation sans prendre en compte les événements ultérieurs.

Les évaluations des valeurs d'entrées sont actualisées à chaque clôture. Les éventuelles évaluations erronées seront corrigées lors de la détection de l'erreur, l'écart d'acquisition sera également corrigé en conséquence.

## III – Modalités de comptabilisation de l'écart d'acquisition

### 1 – Principe

L'écart d'acquisition résulte de la différence entre le coût d'acquisition des titres de participation payé par l'organisme public consolidant et l'évaluation de la part de l'organisme public consolidant dans les actifs et passifs de l'entité consolidée évalués à leur valeur entrée. Il est constaté en une seule fois, lors de l'exercice au cours duquel l'acquisition a lieu.

### 2 – Un écart d'acquisition positif

Il représente une survalueur qui correspond à l'avantage induit par la prise de contrôle de l'entité consolidée par l'organisme public consolidant. Il figure à l'actif du bilan consolidé au sein des immobilisations incorporelles par la contrepartie de l'élimination des titres de participation.

L'écart d'acquisition positif peut être amorti linéairement sur sa durée d'utilisation. L'organisme public consolidant définit cette durée d'utilisation à partir des caractéristiques techniques, économiques et juridiques de l'opération d'acquisition réalisée. Lorsque la durée d'utilisation ne peut pas être déterminée précisément, l'écart d'acquisition est amorti sur 10 ans.

L'écart d'acquisition n'est pas amorti si les avantages économiques qu'il procure au groupe ne sont pas limités dans le temps.

À la clôture des comptes, un test de dépréciation de l'écart d'acquisition sera réalisé en comparant la valeur nette comptable à la valeur actuelle. Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, celui-ci sera déprécié d'autant. Si la durée d'utilisation de celui-ci est illimitée, un test de dépréciation sera réalisé à chaque exercice.

Si la durée d'utilisation illimitée devient limitée à une durée d'utilisation, un test de dépréciation sera réalisé et celui-ci sera amorti sur la durée résiduelle d'utilisation.

Dès lors qu'une dépréciation du coût d'acquisition est constatée, elle ne peut faire l'objet d'une reprise de dépréciation lors d'un exercice ultérieur.

### 3 – Un écart d'acquisition négatif

L'écart d'acquisition négatif peut représenter un gain potentiel pour l'organisme qui a acquis l'entité à des conditions avantageuses ou résulter d'une rentabilité insuffisante de l'entité acquise.

Il figure au passif du bilan consolidé en dehors des fonds propres.

Néanmoins, les actifs incorporels qui ne peuvent pas être évalués sur le marché ne seront pas comptabilisés au bilan consolidé, s'ils contribuent à créer ou à augmenter l'écart d'acquisition négatif.

L'écart négatif est rapporté au résultat sur une durée définie au regard des conditions d'acquisition.

**Exemple :**

L'entité M a acquis le 02/01/N, 70 % des titres d'une entité F pour un montant global de 520

Au moment de cette prise de participation, les capitaux propres de l'entité F se présentent ainsi :

Capital	400
Réserves	100
Total	500

Au moment de la prise de participation, les éléments identifiables suivants ont été valorisés.

Un ensemble immobilier évalué à 400 (220 pour le terrain et 180 pour la construction) inscrit à l'actif du bilan pour une valeur comptable nette de 200 (100 pour le terrain et 100 pour la construction). Lors de la prise de participation, la construction ré-estimée avait encore une durée de vie de 8 ans. Valeur brute = 400 et amortissements = 300.

Le groupe amortit ses écarts d'acquisition sur une durée de 5 ans.

Par mesure de simplification, il ne sera pas tenu compte d'impôt différé sur les écarts d'évaluation.

**Traitement comptable de l'acquisition initiale, détermination de l'écart d'évaluation et l'écart d'acquisition lors de la consolidation de l'exercice N :**

*Modalités de détermination des écarts d'évaluation sur ces actifs identifiables :*

	Valeur brute	Amortissement	Valeur nette	Valeur des biens au jour de l'opération	Écart d'évaluation
	A	B	C=A-B	D	D-C
Terrain	100		100	220	120
Construction	400	300	100	180	80
Total	500	300	200	400	200

**Modalités de détermination de l'écart d'acquisition :**

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part acquise dans l'actif net réévalué (juste valeur) à la date d'acquisition de cette entité constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition des titres 520

Quote-part de M dans l'actif net de F

$(500+80+120) \times 70\% = 490$

Écart d'acquisition  $(520-490) = 30$

**Cas d'une première consolidation : exemple d'application de la méthode d'intégration globale**

**Exemple de consolidation de l'entité consolidée F (société de droit privé)**

L'exemple ci-dessous ne tient pas compte de l'élimination des opérations réciproques et des retraitements.

L'organisme consolidant M détient 80 % des droits de vote de la filiale F (contrôle exclusif).

Les comptes de résultat et les bilans individuels de M et de F sont indiqués ci-dessous au 31/12/N

Bilan M

Actif		Passif	
Titres	240	Financements reçus de l'Etat	400
		Réserves	150
		Résultat	250
Autres actifs	560	Dettes	0
<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>

Bilan F

Actif		Passif	
Actifs	1 340	Capital Réserves Résultat	300 100 500
		Subvention d'investissement	40
		<b>Total capitaux propres</b>	<b>940</b>
		Dettes	400
<b>Total</b>	<b>1 340</b>	<b>Total</b>	<b>1 340</b>

## Bilan du groupe

**Première étape : Cumul des comptes de F et de M et retraitement de la subvention**

Actif		Passif	M	F	Cumul
Titres F	240	Capital/Financement	400	300	700
		Réserves	150	100	250
		Résultat	250	500	750
Autres actifs (1340+560)	1 900	Subvention d'investissement		40	40
		<b>Total Fonds propres</b>	<b>800</b>	<b>940</b>	<b>1740</b>
		Dettes	0	400	400
<b>Total</b>	<b>2 140</b>	<b>Total</b>	<b>800</b>	<b>1340</b>	<b>2140</b>

**Deuxième étape : Répartition du résultat global et des fonds propres entre le groupe et les minoritaires**

Ce tableau vise à expliquer la répartition des fonds entre l'organisme consolidant (M) et les actionnaires extérieurs au groupe désignés par le vocable « intérêts minoritaires ».

Les fonds propres sont ainsi répartis sur la base du % d'intérêt entre le groupe et les intérêts minoritaires :

- $400 + 240 (80\% \times 300) = 640$  pour le groupe,
- $20\% \times 300 = 60$  pour les intérêts minoritaires.

Le résultat du groupe est constitué du cumul du résultat de l'organisme consolidant et de la quote-part du résultat de F rapporté au % d'intérêt (80 %) :  $250 + (80\% \times 500) = 650$

La part du résultat de F rapportée au % d'intérêts non détenus par l'organisme consolidant (20%) constitue les intérêts minoritaires (hors groupe) :  $500 \times 20\% = 100$

Le même raisonnement s'applique à la répartition des réserves :

- $150 + 80 (80\% \times 100) = 230$  pour le groupe,
- $20\% \times 100 = 20$  pour les intérêts minoritaires.

Tableau de répartition des fonds propres entre le groupe et les intérêts minoritaires

Actif		Passif	M	F		Cumul
				Fonds propres de F détenus par M à 80 %	Fonds propres de F non détenus par M à 20 %	
Titres de participations F	240	Capital/Financement	400	240	60	700
		Réserves	150	80	20	250
		Résultat	250	400	100	750
Autres actifs (1340+560)	1 900	Subvention d'investissement		32	8	40
		<b>Total Fonds propres</b>	-----	-----	-----	-----
			<b>800</b>	<b>752</b>	<b>188</b>	<b>1740</b>
		Dettes				400
<b>Total</b>	<b>2 140</b>	<b>Total</b>				<b>2140</b>

## Bilan consolidé

Le poste « fonds propres » du bilan consolidé figurant au passif est ventilé entre la quote-part revenant au groupe et celle appartenant aux intérêts minoritaires.

Pour la part revenant au groupe :

- les financements reçus de l'État comprennent les dotations initiales et complémentaires reçues de l'État en provenance de l'organisme consolidant et des entités consolidées publiques (GIP par exemple).
- les autres financements reçus comprennent les dotations initiales et complémentaires en provenance de l'organisme consolidant et des entités consolidées publiques hors financements reçus de la part de l'État. Dans le cas où l'entité consolidée est de droit privé, les capitaux propres ainsi que les subventions d'investissements sont ajoutés à ce poste.

Pour la part hors groupe, les intérêts minoritaires sont constatés à due concurrence de la quote-part des capitaux et fonds propres détenus par les actionnaires minoritaires.

Actif		Passif	
<b>Actif immobilisé</b>		<b>Fonds propres</b>	
Immobilisations financières		Financements reçus de l'état	400
Titres de participation	240	Autres financements reçus (240+32)	272
		Réserves consolidées (150+80)	230
		Résultat consolidé (250+400)	650
		<b>Intérêts minoritaires</b>	<b>188</b>
		-----	-----
		<b>Total Fonds Propres</b>	<b>1 740</b>
Autres actifs (1340+560)	1900	Dettes	400
<b>Total</b>	<b>2 140</b>	<b>Total</b>	<b>2 140</b>

## Élimination des titres de participation

Bilan consolidé

Actif		Passif	
<b>Actif immobilisé</b>		<b>Fonds propres</b>	
Immobilisations financières(1)		Financements reçus de l'état	400
Titres de participation (240-240)(1)	0	Autres financements reçus : Quote part des capitaux propres de F avant élimination des titres(240+32) : 272	
		Élimination des titres de F : -240	
		Quote part des capitaux propres de F après élimination des titres	32
Autres actifs (1340M +560 F) <i>dont écart d'acquisition positif(1): 512</i>	1900	Réserves consolidées (150+80)	230
		Résultat consolidé (250+400)	650
		<b>Intérêts minoritaires</b>	<b>188</b>
		<b>Total Fonds Propres</b>	<b>1 500</b>
		Dettes	400
<b>Total</b>	<b>1900</b>	<b>Total</b>	<b>1900</b>

(1) Pour rappel le coût d'acquisition des titres de participations est éliminé en contrepartie de la quote-part du groupe dans les capitaux propres de la filiale concernée.

**(1) Calcul de l'écart d'acquisition :**

Juste valeur de F : total des capitaux propres ou actif total de F – dettes de F soit  $1340 - 400 = 940$

Quote-part revenant à l'organisme consolidant :  $80 \% \times 940 = 752$

Écart d'acquisition :  $752 - 240$  (valeur des titres de participation) = 512

## Section IX : Le tableau de variation des fonds propres consolidés

	Situation à la clôture n-1	Affectation du la clôture n-1	Résultat n	Variation des subventions d'investissement des FEA non rattachés à un actif		Variation de périmètre	Changement de méthodes	Autres variations (3)		Situation à la clôture n
				Augmentation	Diminution			Augmentation	Diminution	
Financement reçus de l'État par l'organisme consolidant (1)										
Autres financements reçus (2) - de l'État - d'autres entités										
Réserves consolidées										
Résultat de l'exercice										
Autres (3)										
Total fonds propres (part du groupe)										
Intérêts minoritaires										

(1) Concerne les dotations initiales et complémentaires reçues de l'état (apports ou compléments d'apports en fonds propres versés à l'organisme consolidant) que la dotation ou non affectée à un actif.

(2) Concerne les FEA de l'organisme consolidant hors dotations initiales et complémentaires reçues de l'État et les FEA (hors dotations initiales et complémentaires) des entités consolidées.

(3) À détailler si significatif.

**Section X : Modèles d'états financiers consolidés**

Les comptes consolidés comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

Le cas échéant et selon les besoins justifiés en annexe des comptes consolidés, les modèles des états financiers présentés ci-après peuvent être adaptés. Il convient toutefois de veiller à maintenir une certaine homogénéité entre les formats retenus pour les comptes individuels et ceux retenus pour les comptes consolidés. Ce format ne doit pas être revu, dans le temps sauf évolutions significatives à justifier en annexe des états financiers consolidés pour assurer la comparabilité des informations du groupe entre les exercices.

**Modèle de bilan consolidé**

<b>ACTIF</b>	<b>Exercice N</b>	<b>Exercice N-1</b>	<b>PASSIF</b>	<b>Exercice N</b>	<b>Exercice N-1</b>
<b>Actif immobilisé</b>			<b>Fonds propres</b>		
Immobilisations incorporelles			Financements reçus de l'État (1)		
dont écarts d'acquisitions positifs			Autres financements reçus (2)		
			Réserves consolidées		
			Résultat consolidé		
			Autres (3)		
Immobilisations corporelles			Intérêts minoritaires		
Immobilisations financières			Écarts d'acquisition négatifs		
Titres mis en équivalence					
			<b>Provisions</b>		
<b>Actif circulant</b>					
Stocks et en – cours			<b>Dettes</b>		
Clients et comptes rattachés			Emprunts et dettes financières		
Autres créances (4)			Fournisseurs et comptes rattachés		
Valeurs mobilières de placement			Autres dettes (5)		
Disponibilités					
Comptes de régularisation actif			Comptes de régularisation passif		
<b>Total de l'actif</b>			<b>Total du passif</b>		

(1) Dotations initiales et complémentaires reçues de l'État (apports ou compléments d'apports en fonds propres versés à l'organisme consolidant) que la dotation soit ou non affectée à un actif.

(2) FEA de l'organisme consolidant hors dotations initiales et complémentaires reçues de l'État et FEA (hors dotations initiales et complémentaires) des entités consolidées.

(3) Détail dans l'analyse de la variation des fonds propres consolidés (part du groupe).

(4) Dont impôts différés actifs.

(5) Dont impôts différés passifs.

## Compte de résultat consolidé

	Exercice N	Exercice N-1
<b>Produits (1)</b>		
Produits sans contrepartie directe (dont subventions et produits assimilés)		
Produits avec contrepartie (ou produits directs d'activité dont ventes de biens et prestations de services)		
Autres produits de fonctionnement		
<b>Charges de fonctionnement</b>		
Achats consommés		
Charges de personnel (2)		
Autres charges de fonctionnement		
<b>Charges d'intervention</b>		
impôts et taxes		
Dotations aux amortissements ,dépréciations et provisions (3)		
Reprise de financement rattaché à un actif		
<b>Résultat courant avant dotations aux amortissements et dépréciations des écarts d'acquisition</b>		
Dotations aux amortissements et dépréciations des écarts d'acquisition		
<b>Résultat courant après dotation aux amortissements et dépréciations des écarts d'acquisition</b>		
Charges financières		
Produits financiers		
<b>Résultat financier</b>		
Impôts sur les résultats		
<b>Résultat net des entités intégrées</b>		
Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence		
<b>Résultat net de l'ensemble consolidé</b>		
Intérêts minoritaires		
<b>Résultat net (part du groupe)</b>		

(1) Hors produits financiers

(2) Y compris participation des salariés

(3) Hors amortissement dépréciation des écarts d'acquisition



## Section XI : Tableau de flux de trésorerie consolidé en méthode indirecte<sup>22</sup>

L'annexe des états financiers consolidés doit comporter le tableau de flux de trésorerie (TFT) consolidé.

Le TFT consolidé présente pour l'exercice les encaissements et décaissements du groupe par cycles qui sont liés à l'activité, aux opérations d'investissement, et au financement.

Les flux de trésorerie du groupe qui sont issus des encaissements et décaissements de l'exercice sont à inclure dans le tableau de flux de trésorerie quand ils mouvementent les comptes suivants : 5151 « Compte au Trésor », 512X « Banque – compte », 531 « Caisse », 54X « Régies d'avances et accreditifs », 50 « valeurs mobilières de placement » hors 5088X; 516x « Agents de change et sociétés de bourse », 517X « Placements auprès du Trésor ». Les opérations des comptes de concours bancaires courants (519X) qui constituent la trésorerie passive du bilan doivent être exclues du tableau de flux de trésorerie.

Ainsi, l'origine de la trésorerie est identifiée par flux selon la nature des opérations concernées. Les soldes de trésorerie à l'ouverture et à la clôture ainsi que la variation de trésorerie qui figurent dans le TFT consolidé doivent être corroborés avec le bilan consolidé.

**Le TFT consolidé doit être réalisé selon la méthode indirecte :**

### 1 – Détermination du solde de trésorerie consolidé du groupe à l'ouverture de l'exercice

Le solde de trésorerie du groupe au 01/01/N est repris en avant dernière ligne de la maquette.

### 2 – Détermination de la variation de trésorerie

Le TFT consolidé distingue quatre types de flux pour lesquels un solde de trésorerie est dégagé :

- flux relatifs à l'activité du groupe ;
- flux relatifs aux opérations d'investissement du groupe ;
- flux relatifs aux opérations de financement du groupe ;
- flux relatifs aux opérations gérées par le groupe au nom et pour le compte d'entités extérieures au groupe.

La variation de trésorerie de l'exercice du groupe est la somme des quatre soldes dégagés pour les différents types de flux.

#### a) Détermination du flux de trésorerie du groupe lié à l'activité

En méthode indirecte, le flux net de trésorerie lié à l'activité du groupe est déterminé à partir du résultat net du groupe retraité par :

- ajout des charges sans incidence sur la trésorerie hors provisions pour actif circulant (dotations) ;
- déduction des variations d'impôts différés actifs et passifs du groupe ;
- déduction des produits sans incidence sur la trésorerie (reprises) hors reprise sur actif circulant ;
- déduction des produits et des charges non liés à l'activité du groupe (plus et moins-values de cessions) ;
- déduction de la variation du besoin de fonds de roulement lié à l'activité du groupe. Ceci correspond à la variation des créances liées à l'activité, déduction faite de la variation des dettes liées à l'activité du groupe. Soit le montant que l'entité doit financer afin de couvrir le besoin résultant du décalage dans le temps des flux d'encaissements et de décaissements liés à l'activité. La variation du besoin de fonds de roulement lié à l'activité doit être détaillée par grandes rubriques (stocks, créances et dettes liées à l'activité, comptes d'imputation provisoire non débouclés).

#### b) Détermination du flux de trésorerie du groupe lié à l'investissement

Le flux de trésorerie du groupe lié à l'investissement correspond à la différence entre les encaissements et décaissements liés à l'investissement.

Les encaissements liés à l'investissement du groupe correspondent :

- aux cessions d'immobilisations net d'impôt desquelles on déduit la variation des créances sur immobilisation entre l'ouverture et la clôture de l'exercice ;
- aux autres opérations liées aux prêts, aux parts et créances sur entreprises liées, aux dépôts et cautionnements versés, aux autres formes de participation et aux autres créances immobilisées.
- dans le cadre des variations de périmètre : Prix de vente augmenté de la trésorerie acquise.

Les décaissements liés à l'investissement correspondent :

- aux acquisitions d'immobilisations, desquelles on déduit la variation des dettes sur immobilisation entre l'ouverture et la clôture de l'exercice ;

<sup>22</sup> L'annexe des comptes individuels peut comporter le tableau de flux de trésorerie, l'annexe des comptes consolidés doit comporter le tableau de flux de trésorerie consolidé.

- aux autres opérations liées aux prêts, aux parts et créances sur entreprises liées, aux dépôts et cautionnements versés, aux autres formes de participation et aux autres créances immobilisées ;
- dans le cadre des variations de périmètre : Prix d'achat diminué de la trésorerie versée.

#### **c) Détermination du flux de trésorerie du groupe lié au financement**

Il se calcule par différence entre :

- les encaissements liés au financement, à savoir les dotations en fonds propres reçues, les subventions reçues, les dividendes et prélèvements sur réserves versés à l'État, les émissions d'emprunts et
- les décaissements liés au financement, soit les dividendes versés aux minoritaires des entités intégrés, les remboursements d'emprunts (parts en capital uniquement) et autres opérations, notamment les remboursements de cautionnements reçus et les autres opérations.

#### **d) Détermination du flux net de trésorerie du groupe lié aux opérations gérées pour le compte de tiers**

Le flux net de trésorerie lié aux opérations gérées par le groupe au nom et pour le compte de tiers est calculé par différence entre les encaissements et les décaissements réalisés dans ce cadre. Ces opérations concernent, par exemple, les conventions de mandats, la TVA (TVA décaissée et TVA récupérée) ou les éventuels dispositifs d'intervention réalisés pour le compte de tiers.

### **3 – Détermination du solde de trésorerie à la clôture de l'exercice**

La somme de la variation de trésorerie de l'exercice et de la trésorerie à l'ouverture de l'exercice permet de déterminer le solde de trésorerie du groupe à la clôture de l'exercice.

#### **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, le groupe 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.

#### **Informations complémentaires à présenter**

Il convient de mentionner en annexe :

- les composantes de la trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice en les rapprochant des rubriques du bilan ;
- la part de la trésorerie éventuellement non disponible pour le groupe ;
- l'incidence des variations de périmètre de consolidation sur les différents flux de trésorerie ;
- l'analyse des flux non monétaires d'investissement et de financement concernant, par exemple, les opérations de crédit-bail (ou assimilées) et/ou la conversion d'obligations en actions ;
- l'analyse des autres flux d'investissement non monétaires du groupe issus des entités consolidées, tels que les investissements financés par échange de titres ou les augmentations de capital par incorporation de créances.

## Modèle de tableau des flux de trésorerie consolidé

<b>TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE</b>	<b>EXERCICE N</b>
<b>FLUX DE TRÉSORERIE A L'ACTIVITÉ</b>	
RÉSULTAT NET DES SOCIÉTÉS INTÉGRÉES	
Élimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie ou non liés à l'activité Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, nettes de reprises (1) Variations des impôts différés Plus-values de cession mises en équivalence Dividendes reçus des entités mises en équivalence Variation du besoin en fonds de roulement lié à l'activité (2)	
<b>TOTAL (I)</b>	
<b>FLUX DE TRÉSORERIE LIES AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT</b>	
Acquisition d'immobilisations Cessions d'immobilisations, net d'impôt incidence des variations de périmètre (3)	
<b>TOTAL (II)</b>	
<b>FLUX DE TRÉSORERIE LIES AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT</b>	
Dotations en fonds propres (y compris FEA) en numéraire Subventions reçues Dividendes / prélèvements sur réserves versées à l'État Dividendes versés aux minoritaires des entités intégrées Émissions d'emprunts Remboursements d'emprunts Autres opérations	
<b>TOTAL (III)</b>	
<b>FLUX DE TRÉSORERIE LIES AUX OPÉRATIONS GÉRÉES AU NOM ET POUR LE COMPTE DE TIERS</b>	
ENCAISSEMENTS DÉCAISSEMENTS	
<b>TOTAL (IV)</b>	
<b>VARIATION DE TRÉSORERIE (I+II+III+IV) TRÉSORERIE A L'OUVERTURE TRÉSORERIE A LA CLÔTURE</b>	

(1) À l'exclusion des dépréciations sur actif circulant.

(2) À détailler par grandes rubriques (stocks, créances d'exploitation, dettes d'exploitation). [Ndlr : la variation du besoin en fonds de roulement doit être, à notre avis, calculée nette des dépréciations, les mouvements d'amortissements, de dépréciations et de provisions visés au (1) ci-avant excluant les dépréciations de l'actif circulant].

(3) Prix d'achat ou de vente augmenté ou diminué de la trésorerie acquise ou versée – à détailler dans une note annexe.

BOFiP

Direction générale des Finances publiques

Directrice de publication : Amélie Verdier

ISSN 2265-3694