

CHAPITRE 5 :

COMPTES ET ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entreprises comme s'il s'agissait d'une entité unique.

La présente méthodologie a pour objet de définir, dans le cadre du Système Comptable OHADA, les règles et les techniques qui doivent être utilisées pour l'établissement des comptes consolidés quelle que soit la forme juridique des entités consolidantes et consolidées.

Elle est, par les solutions retenues, conforme :

- aux normes comptables internationales approuvées par l'I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) ;
- aux normes européennes (7^e Directive du Conseil des Communautés européennes).

Introduction : approche de la consolidation

L'accroissement des activités d'une entreprise peut se réaliser sous des formes d'organisation différentes, telles que :

- le développement de services spécialisés ou la création de succursales pour décentraliser les décisions et déterminer les responsabilités de gestion ;
- le traitement d'opérations faites en commun par l'intermédiaire de sociétés en participation, de groupements d'intérêt économique, de groupements momentanés d'entreprises ;
- l'absorption d'entreprises déjà existantes, en appui ou en complément des activités exercées (fusion, apports partiels d'actif...) ;
- l'acquisition d'une partie seulement du capital d'autres entreprises de façon à

donner à l'entreprise acheteuse, dite entreprise dominante, une influence prépondérante ou notable dans le contrôle et, par conséquent, dans les décisions que lesdites entreprises sont appelées à prendre pour leur gestion. Ce processus aboutit à réunir toutes ces entreprises, dominante comme dominées, dans un ensemble économique plus large dit "ensemble consolidé".

Par rapport à la société dominante, la constitution de cet ensemble présente deux caractères principaux :

- absence d'unité juridique, puisque le champ des activités exercées se répartit entre des entreprises distinctes qui ont leur existence propre et un résultat autonome. En outre, les capitaux propres et les résultats de l'ensemble appartiennent pour partie à la société dominante, pour partie à des "minoritaires" ;
- unité économique effective en raison de la dépendance des autres entreprises vis-à-vis d'elle et parce qu'elle assure l'unité de direction et demeure le centre de décision de l'ensemble consolidé.

Il s'avère que les données comptables personnelles de chaque entreprise incorporée dans l'ensemble consolidé, ajoutées les unes aux autres, ne reflètent pas fidèlement vis-à-vis des tiers la situation économique réelle de l'entité ainsi constituée. Il est donc nécessaire de recourir à l'établissement de comptes communs, dits comptes consolidés qui, regroupés dans des états financiers de synthèse, permettront de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises incluses dans l'ensemble consolidé, *comme s'il s'agissait d'une seule entreprise*, quelle que soit, par ailleurs, la forme juridique de ces entreprises.

Conçu dans cette optique unitaire, l'ensemble consolidé doit respecter pour l'établissement de ses comptes les règles et conventions comptables retenues en matière de comptes personnels des

entreprises, sous réserve des aménagements indispensables résultant des caractéristiques propres aux comptes consolidés.

SECTION 1 : PRINCIPES GENERAUX

A – OBLIGATION D'ÉTABLIR LES COMPTES CONSOLIDÉS

1. Rappel des textes

Article 74 (1^{er} alinéa)

Toute entreprise qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises, ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.

Article 75

L'établissement et la publication des états financiers consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé, dite entreprise consolidante.

Article 76

L'obligation de consolidation subsiste même si l'entreprise consolidante est elle-même sous contrôle exclusif ou conjoint d'une ou de plusieurs entreprises ayant leur siège social et leur activité principale en dehors de l'espace OHADA¹. L'identité de cette ou de ces

entreprises est signalée dans l'État annexé des états financiers personnels de la société consolidante de l'espace OHADA et dans celui de l'ensemble de cet espace consolidé.

Article 77

Les entreprises dominantes de l'espace OHADA, qui sont elles-mêmes sous le contrôle d'une autre entreprise de cet espace soumise à une obligation de consolidation, sont dispensées de l'établissement et de la publication de comptes consolidés.

Toutefois, cette exemption ne peut être invoquée :

- si les deux entreprises ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;*
- si l'entreprise fait appel public à l'épargne ;*
- si des états financiers consolidés sont exigés par un ensemble d'actionnaires représentant au moins le dixième du capital de l'entreprise dominante.*

2. Cas particuliers : groupes dont l'entreprise dominante a son siège social et ses activités principales à l'extérieur de l'espace OHADA

L'obligation d'établir des comptes consolidés demeure dans le cas d'un sous-groupe dominé par une entreprise située dans cet espace et elle-même

¹ Espace économique formé par les Etats-Parties à l'acte uniforme.

contrôlée de manière exclusive ou conjointe par une ou plusieurs entreprises ayant leur siège social et leur activité principale en dehors des Etats-parties. Une consolidation doit alors être établie au niveau des sous-groupes, et l'entreprise consolidante doit indiquer en annexe de ses comptes individuels ainsi qu'en annexe de ses comptes consolidés l'identité des entreprises qui la contrôlent.

Si plusieurs entreprises n'ont pas de lien de participation entre elles, mais font partie d'un même groupe d'entreprises dont la maison mère se situe à l'extérieur de l'espace OHADA, l'établissement d'une sous-consolidation regroupant l'ensemble des entreprises du groupe situé dans les Etats-parties s'impose ("consolidation horizontale" ou "comptes combinés"). Dans un tel cas, la désignation de l'entreprise consolidante est laissée à l'initiative des responsables du groupe.

B — EXEMPTIONS : GROUPES DE DIMENSION MODESTE

1. Rappel des textes

Article 95

Sont consolidés les ensembles d'entreprises dont le chiffre d'affaires et l'effectif moyen de travailleurs dépassent, pendant deux exercices successifs, des limites minimales fixées par les autorités compétentes.

Ces limites sont établies sur la base des derniers états financiers arrêtés par les entreprises incluses dans la consolidation.

2. Détermination des seuils

Dans un souci d'allègement des obligations qui résultent pour les entreprises consolidantes de l'établissement de comptes consolidés, les ensembles d'entreprises dont l'importance est réduite sont dispensés de produire ces comptes.

Les **critères d'exemption** sont établis en fonction du chiffre d'affaires et de l'effectif moyen des travailleurs constatés pour l'ensemble consolidé pendant deux exercices successifs. **Ils ne doivent pas dépasser l'une et l'autre des limites suivantes : 500 000 000 FCFA de chiffre d'affaires consolidé et 100 travailleurs.** Pour l'appréciation de cette disposition, le calcul des chiffres limites est fait à partir des derniers comptes annuels arrêtés par les entreprises entrant dans l'ensemble consolidable.

C.— AUTRES CAS D'EXEMPTIONS

Société dominante d'un sous-groupe, elle-même filiale d'une société dominante située dans la même "région de l'espace OHADA".

Sont exemptées de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés les entreprises dominantes qui sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise de l'espace OHADA soumise à l'obligation d'effectuer une consolidation.

Toutefois, cette exemption ne joue pas dans les cas suivants :

- les deux entreprises ont leur siège social dans deux régions différentes de l'espace OHADA ;
- l'entreprise fait appel public à l'épargne (émission de valeurs mobilières inscrites à la cote officielle des Bourses de valeurs, émissions de titres de créances négociables...) ;
- les actionnaires représentant au moins le dixième du capital demandent l'établissement de comptes consolidés ;
- la personne morale dont l'entreprise est filiale n'établit pas ou ne publie pas de comptes consolidés selon les dispositions prévues par le Système Comptable OHADA (hypothèse a priori exclue, compte tenu des obligations édictées à l'article 74, 1^{er} alinéa, et de la définition de l'entreprise dans l'Acte uniforme).

SECTION 2 : PERIMETRE ET METHODES DE CONSOLIDATION

A — TYPES DE CONTRÔLE

1. Rappel des textes

Article 78

Le contrôle exclusif par une entreprise résulte :

- *soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;*
- *soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote, et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;*
- *soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise consolidante est associée de l'entreprise dominée.*

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins

égale au cinquième des droits de vote de cette autre entreprise.

2. Pourcentage de contrôle et types de contrôle

Le pourcentage de contrôle traduit le lien de dépendance directe ou indirecte, entre l'entreprise consolidante et une autre entreprise. Il est exprimé en pourcentage des droits de vote, et sert à déterminer :

- les entreprises qui doivent être incluses dans le périmètre de consolidation,
- la méthode de consolidation à appliquer.

Le pourcentage de contrôle ne doit pas être assimilé au pourcentage d'intérêts qui représente la part de capital détenue, directement ou indirectement, par une entreprise d'un groupe sur une autre entreprise du même groupe.

Dans le cadre des opérations de consolidation d'un groupe d'entreprises, on distingue trois types de contrôle :

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

Les entreprises qui n'entrent pas dans l'une de ces trois catégories ne peuvent pas faire partie du périmètre de consolidation (sauf cas particuliers concernant les comptes combinés ou les sous-consolidations horizontales).

Le **contrôle exclusif** résulte de la détention directe ou indirecte par l'entreprise consolidante de la majorité des droits de vote aux Assemblées générales ordinaires ou organes de décision équivalents d'une entreprise entrant dans l'ensemble à consolider.

Dans certains cas, cette majorité n'est pas nécessaire. En effet, le contrôle

exclusif est présumé lorsque l'entreprise consolidante est seule à disposer d'une fraction supérieure à quarante pour cent des droits de vote et a eu, à ce titre, le pouvoir de désigner, pendant deux exercices successifs, la majorité des membres des organes d'administration, de direction, de surveillance ou organes de décision équivalents d'une entreprise à consolider.

Le contrôle exclusif peut aussi résulter du pouvoir de l'entreprise consolidante de diriger les politiques financières et de gestion d'une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses particulières à condition que le droit applicable le permette et que la société consolidante soit actionnaire ou associée de l'entreprise dominée.

Le **contrôle conjoint** d'une entreprise implique pour la société consolidante qu'aucune décision importante ne soit prise sans l'accord de tous les associés ou partenaires, entre lesquels il y a donc partage de l'influence dominante exercée sur les sociétés concernées.

L'influence notable de la société consolidante sur une entreprise est présumée si la première dispose directement ou indirectement d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de la seconde.

Toutefois, la société consolidante a la possibilité de démontrer :

- soit que l'influence notable est exercée avec une participation aux droits de vote inférieure à vingt pour cent,
- soit qu'un pourcentage supérieur à vingt pour cent est insuffisant pour exercer une influence notable.

Les éléments permettant de caractériser l'exercice d'une influence notable sur une entreprise peuvent être recherchés dans les faits suivants :

- participation aux prises de décision importante ou fourniture d'informations techniques essentielles à l'activité de l'entreprise,

- représentation dans les organes de direction,
- possibilité d'influencer la politique financière,
- prise en compte de l'intégration économique des entreprises concernées : échange de cadres et de dirigeants, etc.

B — PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

1. Rappel des textes

Article 96

Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entreprises pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause, substantiellement, soit le contrôle ou l'influence exercés sur elles par l'entreprise consolidante, soit leurs possibilités de transfert de fonds.

Il peut en être de même pour les entreprises dont :

- les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé.

Toute exclusion de la consolidation d'entreprises entrant dans les catégories visées dans cet article doit être justifiée dans l'Etat annexé de l'ensemble consolidé.

Article 97

L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entreprise entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause l'obligation pour la société dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.

2. Détermination du périmètre de consolidation

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entreprises dont les comptes annuels sont pris en considération pour l'établissement des comptes du groupe.

Le périmètre de consolidation circonscrit le champ d'application à l'ensemble consolidé de la technique de consolidation. Il est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existants entre l'entreprise consolidante et les entreprises sur lesquelles elles peuvent soit exercer un contrôle exclusif ou conjoint, soit disposer d'une influence notable.

Sur le plan pratique, la détermination du périmètre de consolidation s'effectue généralement en respectant au moins les deux étapes suivantes :

a) Détermination des pourcentages d'intérêts et des pourcentages de contrôle détenus par l'entreprise consolidante dans les entreprises à consolider

- les pourcentages d'intérêts correspondent à la quote-part des droits financiers de l'entreprise consolidante dans chacune des autres entreprises,
- les pourcentages de contrôle correspondent à la quote-part des droits de vote détenus par l'entreprise consolidante dans chacune des autres entreprises.

b) Fixation du périmètre de consolidation

Pour fixer le périmètre de consolidation, il faut :

- déterminer le type de contrôle exercé par l'entreprise consolidante sur les autres entreprises consolidables à l'aide du calcul des pourcentages de contrôle et autres informations nécessaires ;
- dresser la liste de toutes les entreprises consolidables dans l'ensemble à consolider ;

- exclure, le cas échéant, les entreprises consolidables qui doivent ou peuvent ne pas être consolidées.

3. Exclusion du périmètre de consolidation

Sont obligatoirement exclues de la consolidation les entreprises dont des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement :

- le contrôle ou l'influence exercées sur elles par la société consolidante ;
- les possibilités de transfert de fonds à la société consolidante.

Toutefois, les pertes liées à ces entités et qui pourraient éventuellement incomber au groupe devront être prises en considération dans les comptes consolidés.

Exceptionnellement, des comptes consolidés pourront être établis par un groupe en excluant certaines entités du groupe sur la base d'un des deux critères suivants :

- entités qui, prises ensembles ou séparément, ne présentent qu'un intérêt négligeable au regard de l'objectif d'image fidèle donnée par les comptes consolidés. Dans ce cas, les motifs d'exclusion doivent être clairement définis et précisés dans l'Etat annexé consolidé ;
- entités sur lesquelles l'entité consolidante n'exerce qu'un contrôle temporaire, dûment justifié par un acte écrit, un contrat, ou tout autre élément probant ;
- titres acquis dans une optique de placement, et qui ne sont détenus qu'en vue de leur revente dans un bref délai ;
- titres détenus pour le compte de tiers extérieurs au groupe (opérations de portage).

Aucune entité appartenant à un groupe ne peut être exclue du périmètre de

consolidation de ce groupe sur la base d'autres critères que ceux mentionnés précédemment.

En particulier, ne constituent pas des motifs d'exclusion :

- le fait pour une entité d'exercer une activité différente de celle des autres sociétés du groupe (les états consolidés pourront toutefois faire apparaître distinctement les informations propres à chaque branche d'activités) ;
- le fait pour une entité de relever d'un statut juridique, d'une nationalité ou d'une localisation différente de celle des autres sociétés du groupe ou de la maison mère.

Cas particuliers : absence d'informations ou informations insuffisantes sur une entreprise du groupe.

Dans le cas exceptionnel où, pour une entité faisant partie du groupe, les informations nécessaires à sa prise en compte dans la consolidation ne pourraient pas être obtenues, l'obligation d'établir des comptes consolidés subsiste au niveau de la société consolidante. Les états consolidés établis dans ces conditions devront être revêtus de la mention "Situation provisoire incomplète", et les principales informations chiffrées concernant l'entité exclue ainsi que les motifs de son exclusion devront être précisés dans l'État annexé consolidé.

Le commissaire aux comptes, appelé à se prononcer sur les comptes consolidés, doit tenir compte du caractère incomplet des comptes consolidés ainsi établis, et apprécier l'incidence sur la présentation globale du groupe.

4. Variations du périmètre de consolidation

Les variations au cours d'exercices successifs des pourcentages de contrôle introduisent des modifications dans le périmètre de consolidation :

a) Une augmentation du pourcentage de contrôle peut aboutir pour l'entreprise dont les titres sont acquis :

- au maintien hors du périmètre de consolidation, notamment parce que le pourcentage acquis reste insuffisant pour donner à l'entreprise consolidante le pouvoir d'exercer un contrôle ou une influence notable sur la société émettrice ;
- à l'entrée dans le périmètre de consolidation selon l'une des trois méthodes applicables : mise en équivalence, intégration proportionnelle, intégration globale ;
- au changement de méthode de consolidation consécutif au changement dans le degré de contrôle ou d'influence exercé par l'entreprise consolidante ;
- au maintien dans le périmètre de consolidation, sans changement de méthode de consolidation.

b) Une réduction du pourcentage de contrôle conduit à l'une des conséquences suivantes :

- maintien hors du périmètre, dans l'hypothèse notamment où le pourcentage détenu précédemment était déjà insuffisant pour conférer à l'entreprise consolidante un pouvoir de contrôle ou une influence notable ;
- sortie du périmètre de consolidation, le pourcentage détenu à la suite de la diminution ne conférant plus au détenteur des titres un pouvoir de contrôle ou une influence notable dans l'entreprise émettrice ;
- changement de méthode de consolidation, pour tenir compte du changement dans le degré d'influence ou de contrôle exercé par l'entreprise consolidante ;
- maintien dans le périmètre de consolidation, sans changement de méthode de consolidation.

L'entrée et la sortie de nouvelles entreprises modifiant le périmètre de consolidation, l'entreprise consolidante doit fournir dans l'Etat annexé les renseignements qui rendent significative la comparaison des comptes consolidés successifs.

Une entreprise est prise en compte dans la consolidation à la date où elle est contrôlée ou soumise à influence notable et cesse d'être incluse dans la consolidation à la date où ce contrôle ou cette influence disparaît.

Lors de l'acquisition d'une entreprise consolidée, l'excédent du coût d'acquisition des titres sur la quote-part de capitaux propres correspondante, appelé écart de première consolidation examiné au paragraphe ci-après, est inscrit à l'actif du bilan consolidé et réparti dans plusieurs postes. L'entrée dans l'ensemble consolidé d'une entreprise acquise n'a donc aucun effet au moment de l'acquisition sur les capitaux propres de cet ensemble.

Lors de la cession totale ou partielle d'une entreprise consolidée, conduisant à une sortie du périmètre ou à une modification de la méthode, une plus-value ou une moins-value de cession est dégagée et inscrite au compte de résultat consolidé.

C — MÉTHODES DE CONSOLIDATION

1. Rappel des textes

Article 80

Les comptes des entreprises placées sous le contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration globale.

Les comptes des entreprises contrôlées conjointement avec d'autres associés par l'entreprise consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle.

Les comptes des entreprises sur lesquelles l'entreprise consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence.

Article 81

Dans l'intégration globale, le Bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de l'entreprise consolidante, à l'exception des titres des entreprises consolidées à la valeur comptable desquels sont substitués les différents éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entreprises déterminés d'après les règles de consolidation.

Dans l'intégration proportionnelle est substituée à la valeur comptable de ces titres la fraction représentative des intérêts de l'entreprise consolidante — ou des entreprises détentrices — dans les différents éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entreprises déterminés d'après les règles de consolidation.

Dans la mise en équivalence est substituée à la valeur comptable des titres détenus la part qu'ils représentent dans les capitaux propres, déterminée d'après les règles de consolidation des entreprises concernées.

2. Mode d'établissement de la consolidation

La consolidation est la technique utilisée pour établir les comptes consolidés. Elle est à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé.

La consolidation se fait à partir des comptes de l'entreprise consolidante.

Elle consiste :

- **au bilan**, à substituer au montant des titres de participation détenus la part de capitaux propres, y compris la quote-part du résultat de l'exercice, correspondant à ces titres dans les entreprises émettrices ;
- **dans le compte de résultat**, à substituer aux opérations de la société consolidante celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les

opérations traitées entre elles par les entreprises faisant partie de cet ensemble.

Techniquement, la substitution peut se faire selon trois méthodes, dont la deuxième n'est qu'une variante de la première :

a) en remplaçant le montant des titres de participation, détenus par l'entreprise consolidante, par la totalité des éléments constitutifs du patrimoine et des résultats de chacune des entreprises émettrices, après élimination des opérations internes, du fait du contrôle exclusif de l'entreprise consolidante sur ces entreprises.

Il s'agit alors d'une méthode d'intégration globale qui prend en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ;

b) en intégrant les éléments constitutifs du patrimoine et des résultats de chacune des entreprises contrôlées proportionnellement aux pourcentages de détention, l'élimination des opérations internes s'effectuant également à partir

de ces pourcentages, lorsque les titres sont détenus en commun par la société consolidante et d'autres entreprises et que la société consolidante partage en accord avec elles le pouvoir de direction.

Il s'agit alors d'une méthode d'intégration proportionnelle qui ne prend pas en compte les intérêts des tiers puisqu'un partage est institué au niveau des comptes entre les entreprises exerçant conjointement un contrôle exclusif sur une même entreprise ;

c) en remplaçant la valeur nette comptable des titres de participation, détenus par l'entreprise consolidante par le montant des capitaux propres, résultat de l'exercice compris, auquel correspondent les titres des entreprises émettrices.

Il s'agit alors d'une méthode de mise en équivalence de la valeur des titres détenus dans la mesure où l'entreprise consolidante exerce une influence notable sur la gestion et la politique financière des entreprises émettrices.

SECTION 3 : ECART DE PREMIERE CONSOLIDATION

A — RAPPEL DES TEXTES

Article 82

L'écart de première consolidation est constaté par différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour la société consolidante, y compris le résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée de la société dans le périmètre de consolidation.

L'écart de première consolidation d'une entreprise est en priorité réparti dans les postes appropriés du bilan consolidé sous forme "d'écarts d'évaluation"; la partie non affectée de cet écart est inscrite à un poste particulier d'actif ou

de passif du bilan consolidé constatant un "écart d'acquisition".

L'écart non affecté est rapporté aux comptes de résultat, conformément à un plan d'amortissement ou de reprise de provisions.

Article 83

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être ventilé par suite de l'ancienneté des entreprises entrant pour la première fois dans le périmètre de l'ensemble consolidé, cet écart peut être imputé directement sur les capitaux propres consolidés à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entreprises.

Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'État annexé consolidé.

B — DETERMINATION DE L'ECART DE PREMIERE CONSOLIDATION

A l'entrée d'une entreprise pour la première fois dans le périmètre de consolidation, la différence constatée entre le coût d'acquisition de ces titres et la part revenant à l'entreprise détentrice dans ses capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice acquis à la date d'entrée, est appelée "**Ecart de première consolidation**".

Les capitaux propres sont ceux qui apparaissent après que des reclassements et des retraitements aient été effectués pour que soient respectées les règles de présentation et d'évaluation utilisées pour l'ensemble consolidé.

L'analyse de l'écart de première consolidation permet de distinguer :

- d'une part, des "**Ecarts d'évaluation**" positifs ou négatifs afférents à certains éléments identifiables qui sont ainsi réestimés à partir de leur valeur comptable pour les amener à la valeur retenue pour la détermination de la valeur globale de l'entreprise ;
- d'autre part, un **solde non affecté** qui est intitulé "**Ecart d'acquisition**" :
 - positif, il est inscrit à l'actif du bilan,
 - négatif, il est au passif.

L'écart d'acquisition, s'il est positif, représente ou comprend la fraction du prix payé en contrepartie des avantages que procure la prise de contrôle de l'entreprise : élimination d'une entreprise concurrente, assurance d'un approvisionnement ou d'un débouché, amélioration des conditions de production, expansion à l'étranger...

S'il est négatif, l'écart d'acquisition correspond soit à une prévision de perte ou de défaut de rendement, soit, le cas échéant, à une plus-value potentielle du

fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses.

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être réparti entre ses différents composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste "Ecart d'acquisition".

S'il n'a pas été établi de bilan à la date d'acquisition des titres, peuvent être pris en considération pour le calcul de l'écart de première consolidation :

- soit une situation provisoire ;
- soit le dernier bilan corrigé des résultats réalisés entre la date du bilan et la date de prise de participation et, s'il y a lieu, des distributions de dividendes effectuées au cours de cette période.

Lorsque la prise de participation s'est opérée par voie d'achats successifs de titres, l'entreprise n'entre dans le périmètre de consolidation que lors de la prise de contrôle effectif. Pour déterminer l'écart de première consolidation, il convient de remonter à l'acquisition du premier lot, si cette dernière a été effectuée avec l'intention d'obtenir le contrôle.

L'écart d'acquisition et éventuellement les écarts d'évaluation sur éléments identifiables doivent être mentionnés dans l'État annexé de l'exercice au cours duquel la première consolidation a été effectuée.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux actions ou aux parts de l'entreprise consolidante rachetées soit par elle-même, soit par une autre entreprise consolidée. Ces actions ou parts sont traitées selon l'objet du rachat de la manière suivante :

- lorsque le rachat est effectué en vue d'une opération de courte durée (exemple : attribution aux salariés, soutien du cours de Bourse, placement de trésorerie...), les titres sont

maintenus à l'actif consolidé dans les titres de placement ;

- lorsque le rachat est effectué en vue d'une possession durable (exemples : auto-contrôle, retrait d'un actionnaire important...), les titres sont portés distinctement en diminution des capitaux propres consolidés.

La constatation d'écarts d'évaluation positifs ne doit pas avoir pour conséquence, sauf cas exceptionnels dûment justifiés dans l'État annexé, de faire apparaître un écart d'acquisition négatif.

Lorsque l'entreprise est intégrée globalement, l'écart d'évaluation affecté à la réestimation de ses éléments patrimoniaux peut porter sur leur valeur totale. Dans ce cas, la différence qui en résulte est partagée entre les intérêts de l'entreprise détentrice et les intérêts minoritaires. En revanche, l'écart d'acquisition ne concerne que l'entreprise détentrice.

Cas particulier : première consolidation d'un ancien groupe

La reconstitution de l'écart de première consolidation, qui oblige à retrouver et à analyser les valeurs d'acquisition de chaque entreprise à la date à laquelle elles sont entrées dans le groupe, risque d'être irréalisable lors d'une première consolidation d'un groupe ancien. Dans ce cas, les écarts de première consolidation pourront être imputés sur la situation nette d'ouverture.

Ce traitement dérogatoire, qui n'est possible que lors d'une première consolidation d'un groupe ancien, doit faire l'objet d'une analyse et d'une explication dans l'État annexé consolidé.

C — ÉVOLUTION DE L'ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

L'écart de première consolidation est, sauf réévaluation périodique ou permanente, traité comme suit :

a) lorsque le pourcentage de participation dans l'entreprise est resté inchangé, les corrections apportées à son bilan, lors de son entrée dans le périmètre de consolidation, sont maintenues et les dépréciations par voie d'amortissements ou de provisions sont calculées sur la base des valeurs d'entrée ;

b) lorsque le pourcentage de participation dans l'entreprise a subi une modification depuis la précédente consolidation :

- si l'écart de première consolidation a pu être ventilé, les écarts d'évaluation ne sont pas remis en cause. En revanche, l'écart d'acquisition est traité comme suit :

- en cas d'acquisition de titres, un nouvel écart d'acquisition vient s'ajouter à l'écart antérieur : l'opération s'analyse comme un rachat d'intérêts minoritaires ;

- en cas de cession partielle de titres, la plus ou moins-value de cession est égale, en consolidation, à la différence entre le prix de cession et le montant des intérêts minoritaires engendrés par l'opération, rectifiée s'il y a lieu de l'écart d'acquisition afférent aux titres cédés ;

- en cas de déconsolidation, entraînée par une perte de contrôle ou d'influence notable, celle-ci est sans incidence sur les capitaux propres et le résultat ;

- si l'écart de première consolidation n'a pas été ventilé, un nouvel écart d'acquisition est constaté lors de chaque acquisition et l'écart antérieurement constaté est soldé en cas de cession ou de déconsolidation.

D — AMORTISSEMENT DE L'ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

a) Les écarts d'évaluation

Les écarts d'évaluation affectés font, par le compte de résultat, l'objet de dépréciation par voie d'amortissements ou de provisions, le cas échéant, conformément aux règles applicables aux biens concernés.

b) L'écart d'acquisition

• s'il est positif, il est amorti, sans exception, selon un plan d'amortissement, dont la durée doit refléter, aussi raisonnablement que possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition et doit pouvoir être justifié sur le plan économique, compte tenu du secteur d'activité (amortissement sur **1 à 5 ans**, qui peut être porté exceptionnellement à **20 ans maximum**).

• s'il est négatif, il est repris au compte de résultat :

- soit pour compenser une faiblesse attendue et constatée des résultats de l'entreprise consolidée ;
- soit pour couvrir des charges ou des moins-values d'évaluation non affectées, prévues lors de la prise de participation, et constatées au résultat ;
- soit selon le plan de reprise de provision en cas de plus-value potentielle.

Des précisions sur les modalités de reprise doivent être données dans l'Etat annexé consolidé.

SECTION 4 : RETRAITEMENTS DES COMPTES DES ENTREPRISES CONSOLIDEES**A — RAPPEL DES TEXTES****Article 98**

Les entreprises entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entreprise consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

Si la date de clôture de l'exercice d'une entreprise comprise dans la consolidation est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, ceux-ci sont établis sur la base de comptes intérimaires contrôlés par un commissaire aux comptes ou, s'il n'en est point, par un professionnel chargé du contrôle des comptes.

Article 86 (extraits)

La consolidation impose :

"a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entreprises consolidées par intégration, selon le plan de classement retenu pour la consolidation";

"b) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales."

"L'entreprise consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation."

Article 87

L'écart constaté d'un exercice à l'autre et qui résulte de la conversion en unités monétaires légales du pays des comptes d'entreprises étrangères est, selon la méthode de conversion retenue, inscrit distinctement soit dans les capitaux propres consolidés, soit au compte de résultat consolidé.

B — RETRAITEMENTS D'HOMOGENÉITÉ**1. Principes**

Les opérations de consolidation sont effectuées à partir des comptes

personnels de chaque entreprise qui entre dans le périmètre de consolidation. Ces comptes personnels doivent **être présentés et évalués sur des bases homogènes**.

En conséquence, la première étape du processus de consolidation impose à l'entreprise consolidante l'obligation de retraiter, pour les rendre homogènes, certaines opérations traitées de façon différente dans les entreprises consolidées, sauf si l'incidence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat consolidés est négligeable.

Il convient de définir un plan comptable de consolidation fixant les règles et les méthodes d'évaluation et de classement retenues au niveau consolidé. En principe, les règles et méthodes utilisées dans les comptes personnels de l'entreprise consolidante servent de base à l'harmonisation souhaitée.

L'application des règles d'évaluation homogènes est nécessaire dès lors qu'une situation se présente de façon similaire dans plusieurs entreprises consolidées. A l'inverse, cette application peut se trouver limitée dès lors que certaines entreprises exercent leurs activités dans des secteurs ou des zones géographiques qui présentent des caractéristiques économiques propres.

Dans certains cas, il peut s'avérer difficile d'apprécier, du point de vue des règles comptables, le caractère spécifique d'une activité exercée par l'ensemble des entreprises consolidées. Le choix peut s'exercer en faveur d'une méthode unique, acceptable pour les diverses activités (la priorité est donnée à l'homogénéité) ou en faveur de la juxtaposition de plusieurs méthodes différentes (la priorité est donnée à la pertinence). Dans les deux cas, le choix doit être motivé et le principe de permanence des méthodes doit être respecté.

Cependant, ces retraitements doivent être strictement limités aux options spécifiques de la consolidation que les

contraintes légales ou fiscales interdisent de traduire dans les comptes personnels. Il faut en effet au préalable assurer une homogénéité dans l'établissement des comptes personnels des entreprises du groupe, dans le respect des législations et des réglementations propres à chaque entreprise (plan comptable commun, méthodes de valorisation homogènes...).

2. Types de retraitement

Les retraitements d'homogénéité peuvent concerner notamment :

- les méthodes et les durées d'amortissement d'immobilisations utilisées dans des situations comparables ;
- la politique de constitution des provisions pour dépréciation d'actifs et des provisions pour risques et charges ;
- la constitution de provisions pour retraite, dans la mesure où la réglementation concernant les comptes individuels n'impose pas la constitution d'une telle provision ;
- les méthodes d'évaluation des stocks ;
- l'enregistrement des charges immobilisées ;
- les modalités de dégagement des résultats dans le cadre de contrat pluri-exercices ;
- le retraitement des contrats de crédit-bail et assimilés en vue de leur capitalisation, dans la mesure où la réglementation concernant les comptes personnels n'aurait pas imposé un tel retraitement.

3. Incidence significative des retraitements effectués

Dans le cadre d'opérations de consolidation, les retraitements à effectuer sur les comptes personnels des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation doivent être limités. Les principes comptables fondamentaux étant les mêmes pour les comptes

personnels et pour les comptes consolidés, seules les contraintes spécifiques peuvent justifier des évaluations différentes.

Par ailleurs, ces retraitements doivent être limités aux points qui ont une incidence significative sur les comptes consolidés. Des seuils de signification en deçà desquels les entités consolidées peuvent ne pas procéder au retraitement de leurs comptes personnels peuvent être définis. Ces seuils de signification, qui doivent être précisés dans l'Etat annexé des comptes consolidés, sont définis en fonction de l'incidence des retraitements envisagés sur le résultat, sur les capitaux propres et sur les postes concernés de l'ensemble consolidé.

4. Date de clôture retenue pour l'établissement des états financiers consolidés

Les comptes à incorporer dans les comptes consolidés sont, en principe, établis à la même date que ceux de l'entreprise consolidante et concernant la même période, donc en principe, le 31 décembre. Les entreprises entrant dans la consolidation sont tenues de faire parvenir à l'entreprise consolidante les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés.

Lorsque les entreprises à consolider clôturent leur exercice à une date autre que celle qui est adoptée par l'entreprise consolidante, soit que la réglementation nationale l'impose, soit que des raisons techniques ou financières le justifient, la consolidation est effectuée sur la base d'une situation et d'un résultat intérimaires établis dans les mêmes conditions que le bilan et le compte de résultat personnels. Cette disposition n'est applicable que si la date de clôture de l'exercice de l'entreprise à consolider est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture choisie pour l'établissement des états financiers consolidés.

C — ÉLIMINATION DES ÉCRITURES PASSÉES POUR LA SEULE APPLICATION DES LÉGISLATIONS FISCALES

Certaines opérations non justifiées économiquement sont comptabilisées par les entreprises en vue de bénéficier d'avantages fiscaux, le législateur subordonnant l'octroi d'économie d'impôts sur les bénéfices à leur comptabilisation. Dans ces conditions, au niveau consolidé, il convient d'éliminer l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales et, notamment, pour ce qui concerne les subventions d'investissement, les provisions réglementées et l'amortissement des immobilisations.

Souvent, l'utilisation du terme "provision" par le législateur fiscal est impropre puisque les provisions réglementées ne sont pas toujours justifiées par l'existence de charges actuelles ou futures de l'entreprise. Elles présentent en fait le caractère de réserves, définitivement ou temporairement exonérées d'impôt.

Il en est de même pour les amortissements dérogatoires.

Les impôts différés y afférents doivent être déterminés et inscrits dans les comptes consolidés.

D — CONVERSION EN FRANCS DES ÉTATS FINANCIERS DES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES

Trois catégories d'entreprises étrangères peuvent être distinguées :

- celles qui disposent d'une autonomie économique et financière à l'égard des autres entreprises de l'ensemble consolidé ;
- celles qui constituent le prolongement à l'étranger des activités de l'entreprise consolidante et qui en sont étroitement dépendantes ;

- les entreprises situées dans les pays à forte inflation.

A chacune de ces trois catégories s'appliquent des règles de conversion différentes.

1. Entreprises étrangères autonomes

La méthode à utiliser est celle du cours de clôture, consistant :

- pour ce qui concerne **le bilan**, à convertir tous les postes de bilan au cours de clôture,
- pour le **compte de résultat**, à convertir les charges et les produits soit au cours de clôture, soit à un cours moyen.

Le cours moyen est généralement obtenu en faisant une moyenne des cours de change constatés pendant l'exercice.

La méthode du cours de clôture fait apparaître un écart de conversion qui provient de la conversion des capitaux propres d'ouverture de l'entreprise étrangère à un cours qui est différent de celui utilisé pour convertir ces mêmes capitaux propres d'ouverture lors de la consolidation des comptes de l'exercice précédent. Cet écart est affecté directement dans les capitaux propres consolidés au poste "écarts de conversion".

En cas d'utilisation du cours moyen, la différence entre le montant du résultat déterminé au cours de clôture lors de la conversion du bilan et le résultat calculé au cours moyen est également affecté dans les capitaux propres au poste "écarts de conversion".

2. Entreprises étrangères dépendantes

La méthode à utiliser est celle du cours historique selon laquelle :

- les éléments non monétaires du bilan et les postes du compte de résultat, qui en sont issus (dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation), sont convertis au cours de change à la date d'entrée des éléments considérés dans le patrimoine de l'entreprise ;
- les éléments monétaires du bilan sont convertis au cours de clôture ;
- les charges et les produits autres que ceux qui proviennent d'un élément non monétaire du bilan sont convertis au cours moyen de l'exercice. Ce cours moyen est déterminé dans les mêmes conditions que pour la méthode du cours de clôture (moyenne des cours de change constatée pendant l'exercice, sauf circonstances particulières permettant une meilleure approche économique).

Les écarts de conversion qui proviennent de l'utilisation de la méthode du cours historique sont affectés aux comptes de résultat consolidé dans un poste distinct.

3. Entreprises situées dans des pays à forte inflation

Pour les entreprises situées dans des pays à forte inflation, deux possibilités sont offertes :

- appliquer la méthode du cours historique qui maintient la valeur des immobilisations au coût de l'investissement apprécié en francs à la date de sa réalisation ;
- retraiter les comptes de l'entreprise étrangère, pour corriger les effets de l'inflation au moyen d'indices reflétant les variations générales des prix, et les convertir au cours de clôture.

Toutes informations significatives sur les méthodes de conversion retenues et l'analyse des écarts de conversion doivent être données dans l'Etat annexé consolidé.

SECTION 5 : OPERATIONS DE CONSOLIDATION

A — RAPPEL DES TEXTES

Article 86

La consolidation impose :

a) le classement des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charges et de produits des entreprises consolidées par intégration selon le plan de classement retenu pour la consolidation ;

b) l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;

c) l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;

d) la constatation de charges, lorsque les impositions afférentes à certaines distributions prévues entre des entreprises consolidées par intégration ne sont pas récupérables, ainsi que la prise en compte des réductions d'impôts lorsque des distributions prévues en font bénéficier des entreprises consolidées par intégration ;

e) l'élimination des comptes réciproques des entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle.

L'entreprise consolidante peut omettre d'effectuer certaines des opérations décrites au présent article, lorsqu'elles sont d'incidence négligeable sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Article 92

Sont enregistrées au Bilan et au Compte de résultat consolidés les impositions différées résultant :

1 — du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;

2 — des aménagements, éliminations et retraitements prévus à l'article 86 ;

3 — de déficits fiscaux reportables des entreprises comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux futurs est probable.

B — MÉTHODOLOGIE

L'obtention des états financiers consolidés est le fruit d'une technique de consolidation qui peut être mise en œuvre de deux façons :

- une consolidation par paliers regroupant, au stade final, des sous-ensembles consolidés significatifs, dont le support intermédiaire est toujours une entreprise à consolider par intégration globale ;
- une consolidation directe faisant l'économie des paliers de consolidation, mais nécessitant la prise en considération des deux types de pourcentages de détention : pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêts.

Quelle que soit la technique utilisée, les comptes consolidés gardent pour objectif de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans la consolidation comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Cette conception du groupe comme une entreprise unique implique au plan méthodologique :

- de s'assurer que les comptes personnels de chaque entreprise sont présentés et évalués sur des bases homogènes, et d'effectuer éventuellement les retraitements nécessaires pour obtenir cette homogénéité ;
- d'effectuer les éliminations et les retraitements nécessaires pour atteindre l'objectif recherché :
- élimination des titres de participation figurant à l'actif de l'entreprise détentrice et des capitaux propres correspondant figurant au passif de l'entreprise consolidée ;
- amortissement des écarts de première consolidation ;
- élimination des opérations intra-groupe ;
- traitement des impôts différés de consolidation ;
- prise en compte des intérêts des minoritaires.

C — ÉLIMINATION DES TITRES DE PARTICIPATION

Après cumul ligne à ligne des comptes personnels éventuellement retraités des entreprises consolidées, intégrés à ceux de l'entreprise consolidante, les titres de participation figurant à l'actif des entreprises détentrices doivent être

éliminés par imputation sur la situation nette correspondante de l'entreprise consolidée.

Cette élimination des titres de la situation nette est effectuée en tenant compte :

- de l'écart de première consolidation (après distinction de l'écart d'évaluation et de l'écart d'acquisition) ;
- des intérêts des minoritaires dans les capitaux propres de la société consolidée.

Ainsi cette élimination nécessite la création de postes comptables spécifiques au niveau du bilan de l'ensemble consolidé :

- le compte **Intérêts minoritaires**, au passif, enregistre la quote-part détenue dans les capitaux propres des entreprises consolidées par les associés n'appartenant pas à l'ensemble consolidé,
- le compte **Ecart d'acquisition**, à l'actif, quel que soit son sens (positif ou négatif), doit faire l'objet d'un plan d'amortissement (ou de reprise) conforme à son affectation et à sa justification.

Cas particuliers : société consolidée présentant une situation nette négative.

- *Situation nette négative d'une société consolidée par mise en équivalence*

Une entreprise consolidante peut être amenée à constituer une provision pour risque au titre d'une société du groupe qui fait l'objet d'une consolidation dans le groupe par mise en équivalence dans le cas suivant : l'entité mise en équivalence présente une situation nette négative (montant des capitaux propres négatifs) ; l'entreprise consolidante pourrait être amenée à participer aux pertes au-delà de la valeur initiale des titres qu'elle détient sur cette entité.

Dans ce cas, la valeur des titres détenus par la société consolidante est ramenée à zéro, et une provision pour risque est

constituée. Le montant de cette provision doit être au minimum égal à la quote-part du groupe dans les capitaux propres négatifs.

- *Situation nette négative d'une filiale*

Dans le cas où la filiale d'un groupe présente une situation nette négative, la part des pertes cumulées imputées aux associés ou actionnaires minoritaires extérieurs au groupe ne peut dépasser leur apport en capital dans la filiale concernée. L'excédent éventuel des pertes cumulées est imputable au groupe, sauf s'il existe une convention formelle entre le groupe ou l'entité concernée et les minoritaires par laquelle ces derniers s'engagent à participer aux pertes au-delà de leur apport en capital.

Les bénéfices ultérieurement réalisés par cette filiale seront imputés en priorité au groupe, à concurrence de l'excédent des pertes imputé précédemment.

D — ÉLIMINATION DES OPÉRATIONS INTRA-GROUPE

L'incidence et le solde des opérations réalisées entre sociétés du groupe doivent être éliminés des comptes consolidés. Pour ces éliminations, il convient de distinguer les comptes effectivement réciproques au bilan et au compte de résultat des entités consolidées, dont l'élimination n'a pas d'incidence sur le résultat, et les autres opérations.

1. Opérations n'affectant pas le résultat consolidé

- *En cas d'intégration globale*, les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans leur totalité.
- *En cas d'intégration proportionnelle*, chaque entreprise participante élimine les créances et les dettes de l'entreprise contrôlée conjointement qui la concerne, en principe dans la limite de son

pourcentage de participation. La différence entre le montant ainsi éliminé et le montant de ces dettes et de ces créances est assimilée à une dette ou à une créance envers les autres entreprises participantes. Il en est de même pour ce qui concerne les produits et les charges réciproques.

Cette procédure est analogue à celle qui consiste, dans les entreprises exerçant par l'intermédiaire d'établissements ou de succursales ayant leur autonomie comptable, à neutraliser les opérations interétablissements ou succursales/siège pour obtenir les comptes personnels.

Ces éliminations effectuées, les comptes consolidés qui subsistent au bilan ne concernent plus que des tiers, extérieurs à l'ensemble consolidé. Les charges et les produits sont ceux traités avec des partenaires autres que ceux faisant partie dudit ensemble.

2. Opérations affectant le résultat consolidé

Les éliminations peuvent concerner :

- des profits internes non encore réalisés à l'échelle de l'ensemble consolidé, mais inclus dans des postes d'actif ou de passif d'entreprises en faisant partie. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'un bien non consommé par l'entreprise acheteuse figure dans ses stocks. Il convient alors d'éliminer du compte de résultat consolidé la marge sur coût de revient réalisée par l'entreprise cédante en créditant les comptes d'actifs concernés ;
- des dividendes reçus, provenant de bénéfices réalisés précédemment à la date d'entrée de l'entreprise dans l'ensemble consolidé, qui sont considérés comme une diminution du coût d'acquisition de la participation.

De même, dans le cas de dividendes versés par des entreprises consolidées à la société consolidante, il convient de les annuler dans le résultat consolidé de l'ensemble et d'augmenter d'autant ses réserves. La diminution des réserves de l'entreprise verseuse est ainsi neutralisée du fait de la distribution prélevée sur ses résultats.

3. Méthodologie

Pour permettre l'élimination des opérations intra-groupe, il doit exister au sein du groupe d'entreprises une procédure formalisée qui permette :

- l'identification des comptes réciproques ;
- le rapprochement des comptes réciproques ;
- la règle précise d'ajustement des écarts en cas de litige.

4. Entreprises consolidées par mises en équivalence

Tous les comptes réciproques des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation doivent faire l'objet d'une *procédure de confirmation et d'ajustement*, quelle que soit la méthode de consolidation pratiquée.

Cependant, pour les entreprises faisant l'objet d'une consolidation par *mise en équivalence*, seules les opérations ayant une incidence sur le résultat sont éliminées :

- dividendes ;
- marges sur stocks ;
- plus ou moins-values.

L'incidence de ces éliminations sur les intérêts des associés ou actionnaires minoritaires, directs et indirects, doit être constatée.

Il n'y a donc pas d'élimination au niveau des opérations concernant les postes Achats/Ventes, prestations de services reçues/fournies (chiffre d'affaires) frais financiers/produits financiers.

E — IMPÔTS DIFFÉRÉS DE CONSOLIDATION

1. Principe

Dans le cadre d'une consolidation, la comptabilisation des impôts différés est obligatoire. Elle consiste à tenir compte dans l'évaluation de la charge d'impôt sur les bénéfices du groupe consolidé des incidences fiscales liées :

- aux écritures de consolidation ;
- aux écritures de retraitement des comptes personnels des entreprises consolidées ;
- aux écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal des entreprises consolidées.

La charge d'impôt figurant dans les charges du groupe consolidé doit en effet refléter la charge imputable à l'exercice, et non la charge payée ou à payer au titre de cet exercice.

Par conséquent, les impôts différés à comptabiliser dans le cadre d'une consolidation résultent notamment :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur (ou antérieur) ;
- des retraitements d'homogénéité éventuellement appliqués aux comptes personnels d'entreprises consolidées et qui peuvent générer de nouveaux décalages temporaires entre la constatation comptable et la prise en compte au niveau du résultat fiscal ;
- de l'élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales ;
- de certaines écritures de consolidation, en particulier celles relatives à l'élimination des résultats internes inclus dans les stocks et les immobilisations, par suite d'opérations internes à l'ensemble consolidé ;

- des déficits fiscaux reportables, y compris les amortissements différés des entreprises comprises dans la consolidation, dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est probable.

Le caractère probable doit être estimé avec prudence, c'est-à-dire en s'appuyant sur des documents prévisionnels vérifiables et faisant état d'hypothèses prudentes et cohérentes ;

- de la constatation de charges, lorsque des impositions afférentes à certaines distributions prévues ne sont pas récupérables, ainsi que de la prise en compte de réduction d'impôts du fait des distributions prévues.

Ces impôts différés sur écritures de consolidation doivent être pris en compte au niveau de la société du groupe concernée par le traitement, en tenant compte éventuellement de la situation particulière ou du régime particulier de cette société (société structurellement en perte, société non imposable...).

Les impositions différées peuvent, au niveau de chaque entreprise consolidée, être compensées entre elles : cette compensation ne peut être pratiquée que sur des impositions de même taux et s'annulant à des échéances proches.

Ainsi, bien que ces impositions différées suivent un traitement comptable autonome au niveau du groupe, il est

cependant nécessaire de procéder à un examen de la situation fiscale différée de chaque entreprise pour appréhender la situation du groupe.

Par ailleurs, il ne peut y avoir compensation ou annulation au niveau consolidé entre les impositions différées des différentes entreprises consolidées.

2. Méthode d'application

La détermination du montant des impôts différés à la clôture d'un exercice est effectuée selon la méthode du **report variable**, sur la base du taux d'impôt en vigueur. Les impositions différées antérieures qui subsistent sont donc corrigées en fonction de ce nouveau taux.

La méthode retenue est indiquée dans l'Etat annexé consolidé.

3. Présentation

Le solde des impositions différées actif et/ou passif, de même que la charge ou la réduction d'impôts, sont, s'ils paraissent significatifs, présentés distinctement au bilan et au compte de résultat. Pour ce dernier, ils affectent directement la provision pour impôt sur les bénéfices, qui fait cependant apparaître distinctement la charge ou la réduction d'impôt normalement exigible au titre de l'exercice, et la variation nette des impositions différées entre les deux exercices.

SECTION 6 : INFORMATIONS FINANCIERES CONSOLIDEES

A — CONTENU DES ÉTATS FINANCIERS

1. Rappel des textes

Article 79

Les états financiers consolidés comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice ainsi que l'Etat annexé.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux règles et conventions retenues dans le Système Comptable OHADA..

Ils sont présentés conformément aux modèles fixés par le Système Comptable OHADA pour les comptes personnels des entreprises, Système normal, avec en complément les rubriques et postes

spécifiques liés à la consolidation, notamment "Ecart d'acquisition" et "Intérêts minoritaires".

2. Description

Les comptes consolidés comprennent :

- le Bilan ;
- le Compte de résultat consolidé ;
- le Tableau de financement, selon le modèle du tableau de financement du Système Comptable OHADA, avec certaines modifications dans la forme pour tenir compte des spécificités liées à la consolidation ;
- un État annexé, dans lequel doit figurer en particulier un tableau de variation du poste Intérêts minoritaires et du poste Capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice.

Ces documents forment un tout indissociable. Les états financiers consolidés peuvent être présentés en milliers ou en millions d'unités monétaires légales, dans le but d'améliorer leur lisibilité.

En regard de chaque rubrique du bilan et du compte de résultat consolidés doivent figurer les montants de l'exercice, et pour comparaison, les montants correspondants de l'exercice précédent.

B — BILAN CONSOLIDÉ

1. Rappel des textes

Article 88

Lorsque des capitaux sont reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni de remboursement à l'initiative du prêteur, ni de rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, ceux-ci peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres.

Les biens détenus par des organismes qui sont soumis à des règles d'évaluation fixées par des lois particulières sont maintenus dans les comptes consolidés à

la valeur qui résulte de l'application de ces règles.

Article 89

Le bilan consolidé est présenté selon le modèle prévu dans le Système Comptable OHADA pour les comptes personnels, Système normal, en faisant toutefois distinctement apparaître :

- *les écarts d'acquisition ;*
- *les titres mis en équivalence ;*
- *la part des associés minoritaires (intérêts minoritaires).*

2. Présentation du bilan consolidé

Le bilan consolidé est présenté avant répartition des résultats. L'affectation du résultat consolidé et l'incidence des répartitions envisagées sur les capitaux propres et sur les intérêts minoritaires correspondent à des informations qui peuvent figurer dans l'Etat annexé consolidé.

Les écarts d'acquisition figurent, sous une rubrique spécifique, à l'actif du bilan.

Les réserves consolidées comprennent notamment :

- les résultats non distribués de l'entreprise ;
- la part de l'entreprise consolidante dans les résultats non distribués des entreprises consolidées depuis leur date d'entrée dans le groupe, par acquisition ou création.

La part des actionnaires ou associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat consolidé n'apparaissent pas dans le bilan, mais au niveau du compte de résultat consolidé sous des rubriques distinctes.

Les capitaux reçus en application de contrats d'émission ne prévoyant ni remboursement à l'initiative des prêteurs, ni rémunération obligatoire en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, peuvent être inscrits au bilan consolidé à un poste de capitaux propres (exemple : T.S.D.I.).

Cependant, les subventions d'investissement figurent sous une rubrique spécifique et ne peuvent pas être assimilées à des capitaux propres.

3. Modèle de BILAN CONSOLIDÉ

(en milliers d'unités monétaires légales)

exercice clos le 31 décembre

ACTIF	Exercice N			Exercice N - 1
	Brut	Amort./Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISÉ				
Charges immobilisées				
Immobilisations incorporelles				
Ecart d'acquisition				
Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Avances et acomptes versés sur immobilisations				
Immobilisations financières				
Impôts différés				
Titres mis en équivalence				
Participations et créances rattachées				
Prêts et autres immobilisations				

financières				
TOTAL (I)				
ACTIF CIRCULANT				
Stocks				
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres créances				
TOTAL (II)				
TRÉSORERIE - ACTIF	TOTAL (III)			
TOTAL ACTIF				

BILAN CONSOLIDÉ

exercice clos le 31 décembre

PASSIF	Exercice N	Exercice N – 1
CAPITAUX PROPRES		
Capital		
Primes et réserves consolidés		
Ecarts de conversion		
Résultat net (part de l'entreprise consolidante)		
Autres capitaux propres		
Part de l'entreprise consolidante		
Part des minoritaires		
Capitaux propres de l'ensemble consolidé	TOTAL (A)	

DETTES FINANCIÈRES ET RESSOURCES ASSIMILÉES		
Impôts différés		
Emprunts et dettes financières		
Provisions financières pour risques et charges		
TOTAL (B)		
TOTAL CAPITAUX STABLES (I = A+B)		
PASSIF CIRCULANT		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Autres dettes		
TOTAL (II)		
TRÉSORERIE - PASSIF	TOTAL (III)	
TOTAL PASSIF		

C — COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ

1. Rappel des textes

Article 85

Le Compte de résultat consolidé reprend :

1 - les éléments constitutifs :

a) du résultat de l'entreprise consolidante ;

b) du résultat des entreprises consolidées par intégration globale ;

c) de la fraction du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidante ou des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;

2 - la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence,

représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entreprise consolidante, soit des intérêts de l'entreprise ou des entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

Article 90

Le Compte de résultat consolidé est présenté selon le modèle du Système normal, en faisant distinctement apparaître :

- le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ;*
- la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence ;*
- la part des associés minoritaires et la part de l'entreprise consolidante dans le résultat net.*

Article 91

Le Compte de résultat consolidé peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination sur décision prise par l'entreprise consolidante.

Article 84

Le chiffre d'affaires consolidé est égal au montant des ventes de produits et services liés aux activités courantes de l'ensemble constitué par les entreprises consolidées par intégration. Il comprend, après élimination des opérations internes à l'ensemble consolidé :

1 - le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration globale ;

2 - la quote-part de l'entreprise ou des entreprises détentrices dans le montant net, après retraitements éventuels, du chiffre d'affaires réalisé par les entreprises consolidées par intégration proportionnelle.

2. Présentation du Compte de résultat consolidé

Le Compte de résultat consolidé reprend, après retraitements éventuels :

- les éléments constitutifs du résultat de l'entreprise consolidante ;
- les éléments constitutifs du résultat des entreprises consolidées par intégration globale ;
- la fraction des éléments constitutifs du résultat des entreprises consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de l'entreprise consolidante et des autres entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé ;
- la fraction du résultat des entreprises consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de l'entreprise consolidante, soit des intérêts de l'entreprise ou des entreprises détentrices incluses dans l'ensemble consolidé.

2. Modèle de COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ (en milliers d'unités monétaires légales)

Chiffre d'affaires	Exercice N	Exercice N - 1
Production stockée		
Production immobilisée		
Autres produits d'exploitation		

I - Production de l'exercice		
Achats consommés		
Services extérieurs et autres consommations		
II - Consommation de l'exercice		
VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		
Charges de personnel		
EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION		
Dotations aux amortissements et aux provisions		
Reprises de provisions		
RÉSULTAT D'EXPLOITATION		
Produits financiers		
Charges financières		
RÉSULTAT DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		
Résultat H.A.O.		
RÉSULTAT AVANT IMPOTS		
Impôts exigibles sur résultats		
Impôts différés		
RÉSULTAT NET DES ENTREPRISES INTEGRÉES		
Part dans les résultats nets des entreprises mises en équivalence		
RÉSULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ		
Part des minoritaires		
PART DE L'ENTREPRISE CONSOLIDANTE		

Le Compte de résultat consolidé fait apparaître de façon distincte la part de l'entreprise consolidante et la part des associés minoritaires dans le résultat net de l'ensemble des entreprises consolidées par intégration, ainsi que la quote-part des résultats nets des entreprises consolidées par mise en équivalence.

Au niveau du Compte de résultat consolidé, les produits et les charges doivent être classés par nature. Cependant, si l'entreprise juge utile, un classement des produits et des charges selon leurs destinations peut être joint aux états consolidés (soit dans l'annexe, soit sous forme de tableaux distincts, soit par ouverture de sous-rubriques au niveau des rubriques par nature du bilan et/ou du compte de résultat).

D — TABLEAU FINANCIER CONSOLIDÉ DES RESSOURCES ET DES EMPLOIS

1. Rappel des textes

Article 93

Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois est construit à partir de la capacité d'autofinancement globale déterminée selon les conditions fixées par le Système Comptable OHADA.

2. Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois

Le Tableau financier consolidé des ressources et des emplois de l'exercice est construit à partir de la capacité d'autofinancement globale de l'exercice.

La part du résultat revenant aux intérêts minoritaires des entreprises intégrées globalement fait partie de l'autofinancement consolidé. Les dividendes qui leur sont versés constituent un emploi et leur part dans les augmentations de capital, une ressource.

La part de l'autofinancement qui provient des entreprises mises en équivalence est constituée par les dividendes reçus de celles-ci.

L'incidence des variations du périmètre de consolidation doit faire l'objet de précisions particulières.

L'acquisition ou la cession d'une entreprise intégrée peut être présentée, dans le tableau financier, soit en un montant unique, soit en substituant à ce montant les différents éléments d'actif et de passif acquis ou cédés. Quelle que soit la méthode retenue, il convient de mettre en évidence les principales composantes de l'opération dans le tableau financier consolidé ou dans l'Etat annexé, à savoir :

- le prix d'acquisition ou de cession,
- l'incidence sur l'écart d'acquisition,
- l'incidence sur les autres éléments d'actif et de passif, regroupés par catégorie (immobilisations corporelles, intérêts minoritaires, dettes financières, stocks, etc.).

E — ÉTAT ANNEXÉ CONSOLIDÉ

1. Rappel des textes

Article 94

L'État annexé consolidé doit comporter toutes les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entreprises incluses dans la consolidation.

Il inclut notamment :

- *un tableau de variation de capitaux propres consolidés mettant en évidence les origines et le montant de toutes les différences intervenues sur les éléments constitutifs des capitaux propres au cours de l'exercice de consolidation ;*
- *un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entreprises déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et des cessions de titres.*

2. L'Etat annexé : vue d'ensemble

L'Etat annexé doit comporter toute information de caractère significatif permettant aux destinataires des comptes consolidés d'avoir une juste appréciation du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Le principe de l'importance significative doit dominer l'ensemble des prescriptions relatives au contenu de l'Etat annexé. Ainsi, la liste des informations recensées ci-après ne constitue qu'une liste indicative. Elle n'est pas limitative et les informations qui ne présentent pas un caractère significatif ne sont pas à fournir.

Les informations peuvent être classées selon cinq natures :

- des informations relatives au périmètre de consolidation ;
- la description des conventions comptables, des méthodes d'évaluation et des modalités de consolidation retenues ainsi que, le cas échéant, les moyens permettant d'assurer la comparaison des postes du bilan et du compte de résultat d'un exercice à l'autre ;
- une analyse de la variation des capitaux propres consolidés ;

- les explications rendues nécessaires en raison de la forme synthétique des états financiers consolidés ;
- des informations diverses, en particulier sur les comptes personnels des entreprises consolidées par équivalence et les rémunérations des dirigeants.

3. Informations relatives au périmètre de consolidation

Les informations suivantes concernant chaque entreprise rattachée au groupe doivent figurer dans l'Etat annexé aux comptes consolidés :

- identification de l'entreprise ;
- fraction du capital détenu directement ou indirectement par la société consolidante ;
- mode de comptabilisation (intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence) ;
- éventuellement, indication des motifs justifiant la consolidation (ou l'exclusion de la consolidation) et le mode de consolidation utilisé, dans la mesure où la fraction des droits de vote détenus ne suffit pas à justifier la solution retenue.

Ces informations peuvent être présentées sous forme d'un tableau du type suivant :

Dénomination	Siège	% de contrôle		% d'intérêt		Méthode de consolidation		Secteurs d'activité
		N	N — 1	N	N — 1	N	N — 1	
.....		99 %	99 %	99 %	99 %	IG	IG	
..	...							
.....		60 %	10 %	60 %	10 %	IG	NC	
..	.							
.....		40 %	40 %	40 %	40 %	IP	IP	
..	...							

.....		25 %	25 %	20 %	20 %	ME	ME	
..	...							

IG : Intégration globale

ME : Mise en équivalence

IP : Intégration proportionnelle

NC : Non consolidé

Cas particuliers : variations significatives du périmètre de consolidation

Dans le cas où les variations du périmètre de consolidation par rapport à l'exercice précédent ont eu pour conséquence de modifier de façon significative les chiffres consolidés, il est nécessaire de présenter en annexe aux comptes consolidés un état faisant apparaître des chiffres de l'exercice N et N — 1 à structure équivalente.

Cet état doit mentionner :

- en cas de variations du périmètre de consolidation liées à des acquisitions :
 - ⇒ les éléments des comptes N — 1 tels qu'ils ont été présentés aux actionnaires,
 - ⇒ les éléments des comptes N sans les nouvelles acquisitions,
 - ⇒ les éléments des comptes N avec les nouvelles acquisitions ;
- en cas de variations du périmètre liées à des cessions :
 - ⇒ les éléments des comptes N — 1 tels qu'ils ont été présentés aux actionnaires,
 - ⇒ les éléments des comptes N sans les cessions effectuées en N,
 - ⇒ les éléments des comptes N avec les cessions effectuées en N.

Cet état d'analyse de l'incidence des variations du périmètre de consolidation doit mettre en évidence les chiffres clés des comptes annuels qui ont été influencés par ces variations.

4. Informations relatives aux principes et méthodes retenus

- principes comptables et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat, en précisant éventuellement les options retenues et les méthodes d'évaluation dérogatoires aux règles généralement admises ;
- méthodes appliquées dans le cas de dates différentes entre la clôture des comptes de certaines entreprises consolidées et celle des comptes de la société consolidante ;
- principes et modalités de consolidation retenus (traitement de l'écart de première consolidation, méthode de conversion utilisée...) ;
- circonstances qui empêchent de comparer, d'un exercice à l'autre, certains postes du bilan et du compte de résultat consolidé ; le cas échéant, les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison, en précisant notamment les effets des variations du périmètre de consolidation.

5. Tableau de la variation des capitaux propres consolidés

a) Principe

Un tableau de la variation des capitaux propres est établi pour toute consolidation.

Il doit être accompagné de tous les commentaires nécessaires à sa compréhension.

b) Objet

Le tableau de la variation de la situation nette consolidée doit expliquer les mouvements intervenus dans le montant des capitaux propres consolidés entre le début et la fin de chaque exercice.

Il permet de s'assurer du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et de la correcte prise en compte dans le processus de consolidation des opérations spécifiques pouvant affecter la situation nette du groupe.

c) Présentation et contenu

Le tableau de la variation des capitaux propres doit fournir des explications sur :

- les composantes des capitaux propres qui ont subi des mouvements au cours de l'exercice ;
- les origines de ces mouvements.

Les composantes des capitaux propres sont les suivants :

- Capital ;
- Primes ;
- Réserves ;
- Ecart de conversion ;
- Ecart de réévaluation ;
- Autocontrôle (en diminution).

Les titres d'autocontrôle, c'est-à-dire les titres représentatifs du capital de la société consolidante, sont portés distinctement en diminution des capitaux propres consolidés uniquement lorsque

ces titres sont détenus par les sociétés consolidées en tant que titres immobilisés. Ils sont maintenus dans l'actif lorsqu'ils sont détenus en tant que titres de placement.

Les mouvements affectant les capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) ont généralement pour origine :

le résultat de l'exercice ;

- les variations des écarts de conversion ;
- les distributions et affectations de résultats ;
- les augmentations de capital ;
- les variations de l'autocontrôle.

Exceptionnellement, d'autres mouvements nécessitant une explication détaillée dans l'Etat annexé, car contraires aux principes généralement admis dans le cadre d'une consolidation, peuvent modifier le montant des capitaux propres consolidés :

- Variations de la réserve de réévaluation ;
- Mouvements de provisions réglementées ;
- Impact des changements de principes comptables ;
- Imputation d'écarts de consolidation.

Modèle de tableau de variations des capitaux propres consolidés

	Capital	Primes d'émission	Ecart de conversion	Réserves et résultats	Total
Solde au 31/12/N — 1 (avant répartition)					
Mouvements :					
– Augmentation de capital					
– Distribution dividendes versés					

– Résultat de l'exercice n					
– Variation de l'autocontrôle					
– Variation de l'écart de conversion					
– Autres mouvements					
Solde au 31/12/N (avant répartition)					

Le tableau de variations des capitaux propres ne concerne que la part de capitaux propres de la société consolidante.

Une présentation séparée de la variation des intérêts minoritaires peut également être établie sous la même forme.

6. Explication de certains postes et de leur variation

■ montant global des dettes figurant au bilan dont la durée résiduelle est supérieure à cinq ans, des dettes couvertes par des sûretés réelles données par des entreprises comprises dans la consolidation avec indication de leur nature et de leur forme ;

■ tableau de variation du poste "Intérêts minoritaires" entre l'ouverture et la clôture de l'exercice ;

■ liste des principales entreprises composant le poste "Titres de participation" au bilan consolidé, en précisant la fraction de capital détenu directement ou indirectement, le montant des capitaux propres, le résultat du dernier exercice et la valeur comptable nette des titres concernés ;

■ ventilation du chiffre d'affaires consolidé par secteurs d'activités et par zones géographiques ;

■ dans le cas où ces informations n'apparaîtraient pas distinctement au bilan et au compte de résultat consolidés :

- montant des impositions différées ;
- montant des opérations de l'exercice présentant un caractère exceptionnel (hors exploitation) ;

■ éventuellement, justification d'une inscription directe en capitaux propres d'écarts d'acquisition ;

■ éventuellement, justification des absences de retraitement de certaines opérations intra-groupe (cessions d'immobilisations, cessions de stocks...).

7. Informations complémentaires :

montant des engagements financiers qui ne figurent pas dans le bilan consolidé, pris envers les tiers par l'ensemble des entreprises consolidées par intégration ;

■ montant des engagements en matière de pensions et d'indemnités assimilées ;

■ montant des engagements financiers à l'égard des entreprises liées mais non consolidées par intégration ;

■ montant global des rémunérations et autres avantages (y compris pensions, cotisations de retraites, avances ou crédits) alloués au titre de l'exercice aux dirigeants de l'entreprise consolidante, par cette entreprise ou par les entreprises placées sous son contrôle ;

■ effectif moyen des travailleurs au cours de l'exercice dans les entreprises consolidées par intégration, ainsi que les charges de personnel correspondantes ;

■ pour les entreprises mises en équivalence, comptes personnels abrégés ou principaux éléments significatifs de ces comptes personnels.

F — CAS PARTICULIER : SOCIÉTÉ FAISANT APPEL PUBLIC A L'ÉPARGNE

1. Rappel des textes

Article 74 (2^e alinéa)

S'il s'agit d'une société anonyme faisant appel public à l'épargne, la société dominante est tenue également de publier un tableau d'activité et de résultats ainsi qu'un rapport d'activité pour l'ensemble consolidé dans les quatre mois qui suivent la fin du premier semestre de l'exercice, accompagnés d'une attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données, dans les mêmes conditions que celles prévues pour les comptes personnels des entreprises. Dans ce cas, la société dominante est dispensée des obligations de même nature relevant de l'application de l'article 73 précédent.

Article 102

Le tableau d'activité et de résultats prévu à l'article 74 indique le montant net du chiffre d'affaires et le résultat des activités ordinaires avant impôts de l'ensemble consolidé. Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice.

Le rapport d'activité semestriel commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de l'ensemble consolidé au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.

2. Tableau d'activité et rapport d'activité semestriels

Les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de présenter un tableau d'activité et de résultat ainsi qu'un rapport d'activité correspondant aux opérations de l'ensemble consolidé pour la période couvrant le premier semestre de chaque exercice.

Ces deux documents font l'objet d'une attestation de sincérité des commissaires aux comptes.

La publication de ces documents dispense l'entreprise consolidante de publier les mêmes informations concernant uniquement ses comptes personnels, dans la mesure où le rapport semestriel consolidé contient des données chiffrées relatives aux chiffres d'affaires et aux résultats de l'entreprise consolidante.

Les documents consolidés semestriels doivent respecter les mêmes principes que les documents annuels.

Le tableau d'activité et de résultats indique le montant net du chiffre d'affaires et les autres éléments déterminants du résultat des activités ordinaires avant impôts, selon les règles de consolidation et les calculs adaptés au semestre considéré.

Chacun des postes du tableau comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent et du premier semestre de cet exercice. Cette obligation entraîne, par conséquent, l'ouverture de trois colonnes pour comparer les données successives :

- une colonne pour les données du premier semestre considéré (exercice N) ;
- une colonne pour les données du premier semestre de l'exercice précédent (exercice N - 1) ;
- une colonne pour les données de l'exercice précédent (exercice N - 1).

Le rapport d'activité semestriel commente les données relatives au chiffre d'affaires et au résultat du premier semestre. Il décrit également l'activité de la société au cours de cette période ainsi que l'évolution prévisible de cette activité jusqu'à la clôture de l'exercice. Les événements importants survenus au cours du semestre écoulé sont également relatés dans ce rapport.

G — RAPPORT DE GESTION ET CONTRÔLE DES COMPTES CONSOLIDÉS

1. Rappel des textes

Article 99

Un rapport sur la gestion de l'ensemble consolidé expose la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ainsi que ses activités en matière de recherche et de développement.

Article 100

Lorsqu'une entreprise établit des états financiers consolidés, les commissaires aux comptes certifient que ces états sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. Ils vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les états financiers consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion.

La certification des états financiers consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites entreprises ; ceux-ci sont libérés du secret professionnel à l'égard des commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante.

Article 101

Les états financiers consolidés régulièrement approuvés, le rapport de gestion de l'ensemble consolidé ainsi que le rapport du commissaire aux comptes font l'objet de la part de l'entreprise qui a établi les comptes consolidés d'une publicité effectuée selon les modalités prévues par l'article 73 du présent Acte uniforme.

2. Rapport de gestion

Un rapport de gestion spécifique aux comptes consolidés doit être élaboré sous la responsabilité des dirigeants de l'entreprise consolidante et présenté à l'Assemblée générale de cette même entreprise.

Ce rapport a pour objectif de rendre compte de l'activité et des résultats de l'ensemble du groupe, éventuellement par branches d'activités.

Sur un plan général, le rapport de gestion du groupe doit contenir les informations suivantes :

- la situation de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation ;
- les évolutions prévisibles du groupe ;
- les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice de consolidation et la date à laquelle les comptes consolidés sont établis ;
- les activités du groupe en matière de recherche et de développement.

Des mentions particulières devront également être portées ou inscrites dans le rapport de gestion sur des points qui présentent une importance significative au niveau du groupe :

- modifications dans la présentation des comptes annuels et dans les méthodes d'évaluation ;
- modifications dans le périmètre de consolidation ;
- opérations de cessions ou d'acquisitions de titres de participation au sein du groupe.

3. Rapport des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes de la société consolidante doivent établir un rapport sur les états financiers consolidés du groupe, dans lequel ils certifient que ces états sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de

l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Les commissaires aux comptes doivent également se prononcer sur la sincérité et la concordance, avec les états financiers consolidés, des informations données par les dirigeants sociaux dans le rapport de gestion.

Dans le cadre de leur rapport, les commissaires aux comptes peuvent émettre des réserves, ou peuvent exprimer un refus de certifier.

4. Diligences des commissaires aux comptes

Dans le cadre de la mission de certification des comptes consolidés, les diligences des commissaires aux comptes portent essentiellement sur les points suivants :

- compréhension générale de l'organisation, de la structure et des activités du groupe ;
- relations avec les commissaires aux comptes ou autres professionnels chargés du contrôle des comptes des entreprises incluses dans le groupe, et prise en compte des travaux effectués par eux et de leur conclusion ;

■ contrôle des principes de consolidation :

- contrôle du périmètre et des méthodes de consolidation ;
- contrôle des principes comptables utilisés (retraitements, conversions des comptes d'entreprises étrangères, traitement des écarts de première consolidation, modification des périmètres de consolidation, opérations de restructuration interne, réévaluation...);

■ contrôle des opérations matérielles de consolidation :

- report des données de base et de leur cumul ;
- retraitements ;
- élimination des comptes, transactions et résultats réciproques ;
- élimination des titres et partage des capitaux propres ;
- calcul et traitement des impôts différés ;
- amortissement des écarts d'acquisition ;

■ contrôle de l'État annexé des comptes consolidés ;

■ contrôle des rapports de gestion du groupe.

SECTION 7 : COMPTES COMBINES

A — PRINCIPE GÉNÉRAL

1. Rappel des textes

Article 103

Les entreprises qui constituent dans une région de l'espace OHADA un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, établissent et présentent des états financiers, dénommés "états financiers combinés", comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

A l'effet d'identifier les entreprises susceptibles d'entrer dans la formation d'un tel ensemble, toute entreprise placée, en dernier ressort, sous contrôle exclusif ou conjoint d'une personne morale doit en faire mention dans l'Etat annexé faisant partie de ses états financiers personnels.

Dans la mesure où ces états financiers sont portés à la connaissance de tiers, ils doivent impérativement être établis suivant les règles et méthodes spécifiques aux comptes combinés du présent Acte uniforme.

En outre, le Conseil des Ministres pourra être amenée à imposer l'établissement de comptes combinés à des groupes d'entités situés au sein de l'espace économique formé par les Etats-partie, dont la cohésion repose sur certains éléments objectifs permettant de justifier l'établissement et la présentation de tels comptes.

2. Commentaires

Il est fréquent que des entreprises de l'espace OHADA forment un ensemble économique placé sous la domination d'une société ou d'une entité située en dehors de cet espace. Cette entité établit probablement des états financiers consolidés pour l'ensemble qu'elle contrôle, qui ne se limite pas à la Région et qui peut être mondial.

Or, il est important, pour tous les acteurs économiques de la Région, de disposer d'une vue complète de l'ensemble des entreprises situées dans l'espace OHADA et soumises à un même centre de décision, en raison de la cohésion stratégique et économique de cet ensemble. C'est pourquoi l'Acte uniforme prescrit en la matière l'établissement et la présentation de comptes qui, ne pouvant être appelés "comptes consolidés", sont dénommés "comptes combinés", de façon à donner pour chaque ensemble des informations sur sa situation et ses opérations comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

La même obligation peut être, par décision du Conseil des Ministres de l'OHADA, mise à la charge d'une entité située dans l'espace OHADA, en position de domination par rapport à des entreprises de cet espace, mais non soumise à l'obligation d'établir des comptes consolidés (dernier alinéa de l'article 103).

Il est indispensable que des règles en matière de comptes combinés soient définies afin que :

- les entreprises entrant dans le champ d'application des comptes combinés

soient intégrées dans l'ensemble économique en fonction de ces règles ;

- l'opinion des auditeurs des comptes combinés soit exprimée à partir de ce référentiel ;
- les utilisateurs des comptes combinés soient assurés d'un niveau satisfaisant de qualité technique et d'homogénéité. Sur ce dernier aspect, les comptes des entreprises devront parfois être reclassés conformément aux normes communes de présentation, préalablement à leur combinaison.

L'obligation d'établir des comptes combinés incombe à la société ou à l'entité dominante ; lorsqu'elle est située en dehors de l'espace OHADA, elle peut déléguer à l'une des sociétés appartenant au périmètre de combinaison, l'exécution et la responsabilité de cet établissement, après avoir notifié aux Autorités compétentes le choix opéré. Dans cette hypothèse, la société dominante a l'obligation de fournir à la société délégataire toute l'information nécessaire.

B — ÉLABORATION DES COMPTES COMBINÉS

1. Rappel des textes

Article 104

L'établissement et la présentation des états financiers combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions visées ci-après.

2. Commentaires

Les règles et les techniques applicables en matière de comptes consolidés sont pour la plupart transposables aux comptes combinés.

Elles s'en distinguent néanmoins sur certains points, soit parce que l'étendue du champ d'application n'est pas définie de la même façon (fixation du périmètre de combinaison), soit parce que les principaux problèmes ne se posent pas

dans les mêmes termes (élimination des titres de participation, traitement des écarts d'acquisition, intérêts minoritaires...).

Indépendamment de ces particularités, comme en matière de comptes consolidés, les comptes combinés résultent du cumul des comptes annuels des différentes entreprises comprises dans le périmètre, éventuellement après retraitements et reclassements. Les comptes réciproques, actifs et passifs, charges et produits, sont éliminés. Les résultats provenant d'opérations effectuées entre les entreprises combinées sont neutralisés.

Les méthodes d'évaluation appliquées par les différentes entreprises dont les comptes sont combinés sont harmonisées. Les incidences comptables des écritures constatées pour la seule application des législations fiscales sont éliminées. Les impositions différées sont enregistrées.

Les états financiers comprennent au moins le Bilan combiné, le Compte de résultat combiné, l'État annexé combiné, un tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice et un tableau de variation des capitaux propres combinés. Ils peuvent également inclure un tableau des flux de trésorerie. Le format des états financiers et le contenu de l'État annexé sont, sous réserve des adaptations nécessaires, ceux prévus pour les comptes consolidés.

C — PÉRIMÈTRE DE COMBINAISON

1. Rappel des textes

Article 105

Le périmètre de combinaison englobe toutes les entreprises d'une même région de l'espace OHADA satisfaisant à des critères d'unicité et de cohésion caractérisant l'ensemble économique formé, quels que soient leur activité, leur forme juridique ou leur objet, lucratif ou non.

2. Commentaires

Le périmètre de combinaison est pour les comptes combinés ce qu'est le périmètre de consolidation pour les comptes consolidés.

Sa détermination repose sur les facteurs de cohésion qui donnent à l'ensemble formé par les entreprises retenues son unicité, en lui conférant une identité économique au-delà des particularités attachées à chacune de ses composantes.

Les comptes combinés concernent en tout premier lieu, et principalement, les entreprises de l'espace OHADA ne connaissant pas entre elles de lien de domination, mais incluses dans la consolidation opérée (à l'étranger) par une même société située hors de cet espace.

Ils incluent toutes les entreprises qui répondent aux conditions requises pour faire partie de l'ensemble considéré, quels que soient leur activité, leur lieu d'implantation dans l'espace OHADA, leur forme juridique et leur objet, lucratif ou non.

En second lieu, et sur décision du Conseil des Ministres de l'OHADA, les comptes combinés peuvent être imposés à tout ensemble comportant une direction commune située dans l'espace OHADA, et non soumis à l'obligation de consolidation ; par exemple dans un ensemble à direction commune comprenant un organisme à but non lucratif, les comptes de ce dernier seront normalement combinés avec ceux des autres entreprises commerciales composant cet ensemble.

Bien entendu, la délimitation périodique du périmètre de combinaison nécessite une application stricte de la règle de permanence des méthodes dans la sélection des entreprises à y incorporer et les modalités de détermination de ce périmètre doivent être clairement exposées dans l'État annexé aux comptes combinés.

Dans ce cadre, les informations contenues dans l'annexe présentent une importance fondamentale.

D — CRITÈRES D'ÉTABLISSEMENT DES COMPTES COMBINÉS

1. Rappel des textes

Article 106

Les éléments objectifs visés à l'article 103, dernier alinéa, consistent en des critères d'unicité et de cohésion pouvant relever des cas suivants :

- *entreprises dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;*
- *entreprises appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;*
- *entreprises faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;*
- *entreprises ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;*
- *entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.*

2. Commentaires

Les situations créant des liens d'unité et de cohésion nécessaires et suffisants pour identifier un ensemble économique d'entreprises dont les comptes peuvent

être combinés reposent sur les notions suivantes, non exclusives les unes des autres :

- la direction commune d'un ensemble homogène constitué à partir d'une stratégie et de la poursuite d'intérêts communs ;
- des clauses statutaires, accords ou conventions entraînant, par leur caractère contraignant et une couverture complète des activités exercées, la nécessité d'une représentation globale de la situation et des opérations traitées par des comptes combinés au lieu d'une information fragmentée par entreprise.

En pratique, les cas les plus fréquents seront constitués par les "groupes" dont la société mère est située hors espace OHADA, et qui ne comportent pas, dans leurs filiales sises dans cet espace, de société "dominante" par rapport aux autres (car si tel était le cas, cette filiale dominante serait soumise à l'obligation de consolidation).

E — CAPITAUX PROPRES COMBINÉS

1. Rappel des textes

Article 107

Les capitaux propres combinés sont établis dans les conditions suivantes :

- *en l'absence de liens de participation entre les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, les capitaux propres combinés représentent le cumul des capitaux propres retraités de ces entreprises ;*
- *s'il existe des liens de capital entre des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison, le montant des titres de participation qui figure à l'actif de l'entreprise détentrice est imputé sur les capitaux propres combinés ;*
- *si les entreprises incluses dans le périmètre de combinaison sont la propriété d'une personne physique ou d'un groupe de personnes physiques, la part des autres associés dans les*

capitaux propres et dans le résultat de ces entreprises sera traitée sous forme d'intérêts minoritaires ;

- *d'une façon plus générale, lorsque la cohésion d'un ensemble d'entreprises résulte d'une unicité de direction, de l'exercice d'une activité commune au sein d'un ensemble plus large d'entreprises, d'une intégration opérationnelle des différentes entreprises ou de circonstances équivalentes, il est nécessaire de distinguer les associés constituant des ayants droit aux capitaux propres combinés et les associés considérés comme tiers vis-à-vis de ces capitaux. La distinction entre ces deux catégories d'associés permet d'apprécier les intérêts minoritaires à retenir au bilan et au compte de résultat issus de la combinaison des comptes de l'ensemble économique considéré.*

2. Commentaires

Cet article traite de la détermination des capitaux propres dans les ensembles dont les comptes sont combinés.

L'inclusion d'entreprises sans lien de participation entre elles n'exclut pas pour autant un lien de capital entre certaines de ces entreprises. Dans ce cas, les titres qui figurent à l'actif de l'entreprise détentrice sont imputés sur les capitaux propres combinés.

Lorsque la constitution de l'ensemble combiné fait intervenir à la fois des associés ayant droit majoritairement aux capitaux propres (personnes physiques ou groupe de personnes physiques propriétaires, associés majoritaires) et des associés dont le statut ne leur donne pas cette vocation, ces derniers sont à considérer comme détenteurs d'intérêts minoritaires et figurent dans la présentation au bilan sous cette dénomination.

Dans tous les cas, la détermination des capitaux propres combinés et la détermination des détenteurs d'intérêts minoritaires doivent faire l'objet d'une information précise et circonstanciée dans l'annexe des comptes combinés.

F — ÉCARTS D'ÉVALUATION ET ÉCARTS D'ACQUISITION DANS LES COMPTES COMBINÉS

1. Rappel des textes

Article 108

Lorsque le lien de capital entre deux ou plusieurs entreprises dont les comptes sont combinés est d'un niveau suffisant pour justifier la consolidation entre elles, il convient de maintenir au bilan combiné les écarts d'évaluation et d'acquisition inscrits dans les comptes consolidés.

2. Commentaires

L'introduction dans les comptes combinés de la technique de consolidation en matière d'écarts (écart d'évaluation et écart d'acquisition) se justifie dans la mesure où elle est susceptible de donner une image plus fidèle de la réalité économique que la simple combinaison des comptes personnels des entreprises intégrées dans le périmètre lorsqu'il existe entre elles des liens de participation permettant de recourir à une consolidation partielle.

G — ÉTAT ANNEXÉ DES COMPTES COMBINÉS

1. Rappel des textes

Article 109

L'État annexé des comptes combinés précise notamment :

- la nature des liens à l'origine de l'établissement des comptes combinés ;
- la liste des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison et les modalités de détermination de ce périmètre ;
- la qualité des ayants droit aux capitaux propres et des éventuels bénéficiaires d'intérêt minoritaires ;
- les régimes de taxation des résultats inhérents aux diverses formes juridiques des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison.

2. Commentaires

Les spécificités des comptes combinés impliquent que l'Etat annexé à ces comptes décrive la nature des liens qui sont à l'origine de l'existence de l'ensemble économique identifié et qui ont permis de sélectionner les entreprises qui en font partie.

Enfin, en présence d'entreprises combinées ayant des formes juridiques hétérogènes ou soumises à des régimes différents de taxation des résultats, il y a lieu de fournir les précisions nécessaires dans l'Etat annexé. Sont notamment visées les situations suivantes :

- les comptes de coopératives ou d'organismes à but non lucratif combinés avec les comptes d'entreprises commerciales ;

les comptes d'entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, ou exonérées d'impôt sur les bénéfices, combinés avec les comptes de sociétés commerciales qui acquittent cet impôt.

H — RAPPORT DE GESTION ET CONTRÔLE DES COMPTES COMBINÉS

1. Rappel des textes**Article 110**

Les états financiers combinés font l'objet d'un rapport sur la gestion de l'ensemble

combiné et d'une certification des commissaires aux comptes suivant les mêmes principes et modalités que ceux prévus pour les états financiers consolidés.

Ce point est très important dans la mesure où, dans un certain nombre de cas, selon les choix opérés, les comptes combinés d'un ensemble d'entreprises pourront, tout en étant réguliers, être présentés de façons très différentes.

Outre la liste de ces entreprises, l'État annexé doit indiquer :

- que toutes les entreprises qui remplissent les conditions pour faire partie du périmètre de combinaison ont été effectivement comprises dans le périmètre ;
- les circonstances qui ont conduit à faire entrer une entreprise dans le périmètre de combinaison pour la première fois ou à exclure une entreprise précédemment incluse.

L'État annexé doit indiquer également les critères de distinction entre les ayants droit aux capitaux propres combinés et les autres associés assimilés à des tiers vis-à-vis des capitaux propres et entrant dans la catégorie des bénéficiaires d'intérêts minoritaires.

2. Commentaires

Les diligences des commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission de certification des comptes combinés sont identiques à celles des comptes consolidés.

Cependant, l'importance de certains choix qui caractérisent l'établissement de comptes combinés doit amener les professionnels à apporter une attention particulière sur le bien fondé :

- des critères de détermination du périmètre de combinaison ;
- de la détermination des intérêts minoritaires ;
- des valeurs retenues lors de l'entrée d'une entreprise dans le périmètre de combinaison (prise en compte ou non

