

# **COMBINAISON ET CONSOLIDATION**

## **Distinction entre combinaison et consolidation**

### **Les conditions de mise en œuvre de la combinaison**

#### **L'application comptable**

#### **L'information aux membres et aux tiers**

- Le référentiel comptable applicable
- Les informations principales spécifiques à fournir dans l'annexe aux comptes combinés

## **Distinction entre combinaison et consolidation**

En absence de capital social et de contrepartie en titre de propriété, deux entités personnes morales ne peuvent consolider leurs comptes.

Dès lors, deux associations ne peuvent avoir recours à la consolidation.

L'appellation « comptes consolidés » n'est utilisée que si l'association mère consolide des filiales ou des participations dont elle détient une partie du capital social.

En conséquence, le terme consolidation ne peut être retenu lorsqu'une association, ou une fondation, intègre une structure de même nature. Dans ce cas il s'agit d'une combinaison.

La consolidation concerne exclusivement les entités présentant un lien capitalistique.

En revanche, un groupe consolidé peut entrer dans le périmètre de combinaison, au même titre qu'une association ou une fondation.

Les règles qui fixent l'établissement des comptes du groupe consolidé relèvent du CRC n°99-02.

La combinaison des comptes annuels est définie par le règlement CRC n°2002-12 du 12 décembre 2002 qui constitue désormais une section de l'annexe du CRC n° 99-02 ayant trait aux comptes consolidés.

## Les conditions de mise en oeuvre de la combinaison

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

- Trois cas éligibles à la combinaison peuvent être distingués :

Cas 1 Les entités constitutives d'un ensemble de tête, liées entre elles par un lien de combinaison.

Le lien de combinaison résulte de relations suffisamment proches et d'un accord entre les entités. Ainsi une direction commune, des services généraux mutualisés entraînant un comportement social, commercial ou financier commun, caractérisent un lien de combinaison.

Cas 2 Les entreprises consolidées par une ou plusieurs entreprises comprises dans le périmètre de combinaison.

Il s'agit des entreprises qui entrent dans le champ d'application du règlement CRC n°99-02 ayant trait aux comptes consolidés :

Entreprises sous contrôle exclusif par une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison,

Entreprises contrôlées conjointement par une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison,

Entreprises sous influence notable d'une ou plusieurs entités comprises dans le périmètre de combinaison.

Cas 3 Les entités non comprise dans l'ensemble de tête et non consolidées, liées au moins à l'une des entités du périmètre.

C'est le cas, par exemple, de deux associations qui décident de créer un outil commun de moyens et d'actions qui s'inscrivent dans le moyen et long terme, et qui ont fixé, dans un document écrit, la répartition du patrimoine et des résultats de l'activité contrôlée simultanément.

On parle dans ce cas de contrôle partagé.

- Les exclusions :

La simple poursuite d'objectifs communs, notamment moraux ou sociaux, voire économiques, ne suffit pas à présumer un lien de combinaison.

De même, une même entité ne peut pas appartenir à deux combinaisons différentes.

La combinaison reste facultative pour les associations. L'obligation ne peut résulter que d'un choix volontaire des gouvernances des entités ou éventuellement de réglementations spécifiques (exemple : entités syndicales).

**L'entité combinante** est celle chargée d'établir les comptes combinés. Sa désignation fait l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités de l'ensemble de tête de combinaison.

**La convention** doit préciser :

Le référentiel réglementaire applicable (CRC n°99-02 ayant trait aux comptes consolidés et le CRC n°2002-12 venant étendre aux associations et fondations la faculté d'établir des comptes dits combinés),

Les engagements pris par les entités justifiant les liens et la durée permettant l'entrée dans le périmètre de combinaison,

Le processus de collecte d'informations permettant l'établissement des comptes combinés.

### **L'application comptable**

Les comptes combinés constituent les comptes d'un ensemble d'entreprises, comme si cet ensemble était formé d'une seule entité.

Les principales règles d'établissement sont les suivantes :

- Cumul des comptes des entreprises faisant partie du périmètre des comptes combinés après retraitement et classement (ex : homogénéisation des plans comptables),
- Elimination des comptes réciproques (actifs, passifs, charges et produits),
- Neutralisation des résultats provenant d'opérations effectuées dans les entreprises dans le périmètre de combinaison,
- Elimination des incidences comptables des écritures constatées par la seule application des législations fiscales,
- Enregistrement des impositions différées,
- Elimination des éventuels titres de participations par imputation sur les fonds propres,
- Non existence d'éventuels écarts d'acquisitions et d'écarts d'évaluations pour les entités entrant dans le périmètre de combinaison ne provenant pas de l'acquisition des titres,
- Enregistrement des valeurs d'entrée des actifs et passifs de chacune des entités combinées à leur valeur nette comptable, retraitée aux normes comptables du groupe à la date de la première combinaison, en distinguant valeurs brutes, amortissements et provisions. Les écarts consécutifs à l'harmonisation des comptes aux normes du groupe (ex : durée d'amortissement des biens comparables) sont ajoutés ou retranchés des fonds propres combinés,
- Les dotations et reprises de provisions, ainsi que les plus ou moins value de cession, contribuent au résultat combiné après la première combinaison. Les valeurs harmonisées qui se révèlent par la suite erronées ou injustifiées, sont corrigées avec une modification rétroactive des fonds propres combinés. Les ajustements sont alors présentés en annexe des comptes combinés.

### **L'information aux membres et aux tiers**

- **Le référentiel comptable applicable** à retenir par le groupe combiné, et ce quelle que soit la nature juridique de l'entité combinante, est celui du règlement CRC n°99-03 relatif au plan comptable général.  
Ce référentiel est complété pour l'association entité combinante par le CRC n°99-01, relatif au plan comptable associatif.

Les comptes combinés comprennent à minima :

- Le bilan combiné
- Le compte de résultat combiné
- L'annexe aux comptes combinés

- **Les informations principales spécifiques** à fournir dans l'annexe aux comptes combinés sont les suivantes :
  - Le périmètre de la combinaison
    - L'entité combinante
    - La liste des entités combinées,
    - La description des liens de combinaison,
    - Les critères de sélection de l'entrée dans le groupe combiné,
    - Les explications des éventuelles excusions d'une ou de plusieurs entités, alors qu'elles sont éligibles au regard des critères de sélection,
    - Après la première combinaison, la liste des entrées et des sorties du périmètre, ainsi que l'explication du mouvement,
    - La liste des accords de combinaison.
  - Les méthodes d'homogénéisation et d'harmonisation retenues par le groupe combiné
    - La méthode de retraitement,
    - La méthode de reclassement,
    - Incidences sur les fonds propres combinés.