

Conséquences des nouvelles règles comptables introduites par les règlements n° 2015-06 et n° 2015-07 de l'Autorité des normes comptables

Qualification de la nature des changements liés à l'application des nouvelles règles au 1^{er} janvier 2016 sur le fonds commercial, le mali technique de fusion, les parts de marché et l'écart d'acquisition

CONTEXTE

Les règlements n° 2015-06¹ et n° 2015-07² de l'Autorité des normes comptables modifient le référentiel comptable français applicable par les entreprises industrielles et commerciales pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés³.

La première application des dispositions des règlements n° 2015-06 et n° 2015-07 soulève des questions sur la qualification de la nature des changements liés à l'application des nouvelles règles au 1^{er} janvier 2016 sur le fonds commercial, le mali technique de fusion, les parts de marché et l'écart d'acquisition.

Les nouvelles règles comptables introduites par les règlements n° 2015-06 et n° 2015-07 constituent tout d'abord un changement de réglementation.

L'application de la plupart des dispositions de ces règlements, pour un certain nombre de cas identifiés dans la présente note, entraîne un changement de méthode comptable. Par ailleurs, certains sujets, sans lien direct avec l'application des nouvelles règles comptables, peuvent être soulevés et conduire à des changements d'estimation.

Cette typologie est importante car le traitement des changements dans le rapport du commissaire aux comptes dépend de la qualification du changement.

La présente note a pour objet de présenter les différents cas identifiés par nature de changement en précisant les incidences sur l'annexe des comptes annuels et/ou consolidés.

Afin de définir les conséquences sur les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, il conviendra de se reporter à la NEP 730 *Changements comptables* (mai 2007) ainsi qu'aux notes d'information de la CNCC : NI I – *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* (février 2010) et NI X – *Le commissaire aux comptes et les changements comptables* (juin 2011).

Par ailleurs, les changements de méthodes comptables dans les comptes annuels ne donnent plus lieu à une information dans le rapport de gestion⁴.

Les textes comptables applicables sont rappelés en annexe de la présente note.

¹ Règlement n° 2015-06 de l'Autorité des normes comptables du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général.

² Règlement n° 2015-07 de l'Autorité des normes comptables du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement CRC n° 99-02 modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

³ Pour plus de précisions, se référer à la note de la CNCC relative à la transposition de la directive comptable européenne, publiée en juillet 2016 sur le portail professionnel de la CNCC, qui présente les principaux points d'attention pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016.

⁴ Se référer au point II 3) du communiqué CNCC sur la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit (Bull. CNCC n° 162, juin 2011, p. 196) et au point 3.5 de la NI X – *Le commissaire aux comptes et les changements comptables* (juin 2011).

SOMMAIRE

CONTEXTE	1
SOMMAIRE	2
1 CHANGEMENTS DE METHODE COMPTABLE LIES A L'APPLICATION DES NOUVELLES REGLES	3
1.1 FONDS COMMERCIAL	3
1.1.1 <i>Cas des petites entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016, optent pour un amortissement sur 10 ans</i>	4
1.1.2 <i>Cas des entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux ayant une durée d'utilisation limitée mais non définie et qui, au 1^{er} janvier 2016, les amortissent sur 10 ans de manière forfaitaire</i>	5
1.2 MALI TECHNIQUE DE FUSION	5
1.3 ECARTS D'ACQUISITION DANS LES COMPTES CONSOLIDES	6
1.3.1 <i>Cas des groupes qui amortissaient obligatoirement leurs écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée et qui, au 1^{er} janvier 2016, mettent fin à leur amortissement</i>	7
1.3.2 <i>Cas des groupes qui amortissaient leurs écarts d'acquisition et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent le plan d'amortissement</i>	8
1.3.3 <i>Cas des groupes qui amortissaient leurs écarts d'acquisition et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent l'amortissement avec modification de la durée d'amortissement</i>	8
1.4 PARTS DE MARCHÉ DANS LES COMPTES CONSOLIDES	9
2 CHANGEMENTS D'ESTIMATION INDUITS PAR L'APPLICATION DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES	11
2.1 CAS DES ENTREPRISES QUI N'AMORTISSAIENT PAS LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016 ET AU BENEFICE D'UNE NOUVELLE ANALYSE, LES AMORTISSENT SUR LEUR DUREE RESIDUELLE D'UTILISATION	11
2.2 CAS DES ENTREPRISES QUI AMORTISSAIENT LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016, POURSUIVENT L'AMORTISSEMENT AVEC MODIFICATION DE LA DUREE RESIDUELLE D'UTILISATION	11
3 AUTRES SUJETS	13
3.1 CAS DES ENTREPRISES QUI N'AMORTISSAIENT PAS LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016, CONTINUENT A NE PAS LES AMORTIR	13
3.2 CAS DES ENTREPRISES QUI AMORTISSAIENT LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016, CONTINUENT A LES AMORTIR SANS CHANGER LA DUREE D'UTILISATION	13
3.3 DEPRECIATION DES FONDS COMMERCIAUX ET ECARTS D'ACQUISITION NON AMORTIS INSCRITS AU BILAN AU 1^{ER} JANVIER 2016	14
3.3.1 <i>Cas des entreprises qui réalisent un test de dépréciation des fonds commerciaux et/ou des écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 sans aucune incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés</i>	14
3.3.2 <i>Cas des entreprises qui réalisent un test de dépréciation des fonds commerciaux et/ou des écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 avec une incidence sur les comptes annuels et/ou comptes consolidés</i>	15
3.4 CONSEQUENCES D'UNE NOUVELLE ANALYSE DES FONDS COMMERCIAUX INSCRITS AU BILAN AU 1^{ER} JANVIER 2016	16
ANNEXE	18

1 CHANGEMENTS DE METHODE COMPTABLE LIES A L'APPLICATION DES NOUVELLES REGLES

1.1 FONDS COMMERCIAL

Rappel des dispositions du Plan comptable général⁵ :

Le règlement n° 2015-06 pose le principe selon lequel le fonds commercial (y compris le mali technique de fusion qui lui est affecté) est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée. Il ne fait donc pas l'objet d'un amortissement, sans qu'il y ait à le justifier (PCG, art. 214-3).

Cette présomption est réfutable lorsque la durée d'utilisation est limitée au regard de critères inhérents à son utilisation par l'entité, c'est-à-dire qu'il existe une limite prévisible à l'exploitation du fonds commercial (PCG, art. 214-3).

Lorsque la présomption de durée non limitée est réfutée, c'est-à-dire qu'il y a une limite prévisible à l'exploitation, le fonds commercial est amorti sur sa durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de façon fiable, sur 10 ans.

En contrepartie de la présomption de durée d'utilisation non limitée du fonds commercial, l'Autorité des normes comptables impose la réalisation d'un test de dépréciation systématique au minimum une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur (PCG, art. 214-15).

Les petites entreprises définies à l'article L. 123-16 du code de commerce^{6 7} peuvent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 amortir sur une durée de 10 ans tous leurs fonds commerciaux inscrits à l'actif de leur bilan dans leurs comptes annuels.

Dispositions de première application du règlement n° 2015-06 :

Le règlement n° 2015-06 prévoit des dispositions de première application, qui sont prospectives, pour les fonds commerciaux inscrits au bilan à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les fonds commerciaux inscrits au bilan à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 et faisant déjà l'objet d'un amortissement continuent à être amortis sur leur durée d'utilisation résiduelle.

Dans les cas où la durée d'utilisation du fonds commercial est jugée, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, limitée, il est amorti de façon prospective sur cette durée.

Ces dispositions sont synthétisées dans le tableau ci-après.

⁵ Pour plus de précisions, se reporter à la note de la CNCC relative à la transposition de la directive comptable européenne, publiée en juillet 2016 sur le portail professionnel de la CNCC, qui présente les principaux points d'attention pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016 (point 1.2).

⁶ Les petites entreprises définies à l'article L. 123-16 du code de commerce sont des commerçants, personnes physiques ou personnes morales, pour lesquels, au titre du dernier exercice comptable clos et sur une base annuelle, deux des trois seuils suivants, ne sont pas dépassés :

- total bilan ≤ 4 M €,
- chiffre d'affaires net ≤ 8 M €,
- nombre moyen de salariés ≤ 50.

Lorsqu'une entreprise dépasse ou cesse de dépasser deux de ces trois seuils, cette circonstance n'a d'incidence que si elle se produit pendant deux exercices consécutifs.

⁷ Art. L. 123-16-2 du code de commerce : « Les dispositions des articles L. 123-16 et L. 123-16-1 ne sont pas applicables :
1° Aux établissements de crédit et sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier et aux établissements de paiement et établissements de monnaie électronique mentionnés à l'article L. 521-1 du même code ;
2° Aux entreprises d'assurance et de réassurance mentionnées aux articles L. 310-1 et L. 310-1-1 du code des assurances, aux organismes de sécurité sociale mentionnés à l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, aux institutions de prévoyance et à leurs unions régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale et aux mutuelles et unions de mutuelles régies par le livre II du code de la mutualité ;
3° Aux personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ;
4° Aux personnes et entités qui font appel à la générosité publique au sens de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique ».

Jusqu'au 31/12/2015	A compter du 01/01/2016
Fonds commerciaux non amortis	Restent non amortis sauf si la durée d'utilisation non limitée est remise en cause au 01/01/2016 ⇒ Si durée limitée déterminée, amortir sur la durée résiduelle d'utilisation à partir du 01/01/2016
Fonds commerciaux amortis	Poursuite du plan d'amortissement
Test de dépréciation uniquement en cas d'indice de perte de valeur	Test annuel de dépréciation obligatoire pour les fonds commerciaux non amortis avec impact sur le résultat 2016

Les petites entreprises définies à l'article L. 123-16 du code de commerce peuvent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 amortir sur une durée de 10 ans leurs fonds commerciaux inscrits à leur actif. Si cette option est retenue, celle-ci s'applique à **tous** les fonds commerciaux inscrits à leur actif.

Dans tous les cas, une information appropriée est fournie dans l'annexe des comptes annuels précisant les modalités de détermination de la durée d'utilisation, limitée ou non, du fonds commercial.

1.1.1 Cas des petites entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016, optent pour un amortissement sur 10 ans

Cas des petites entreprises définies à l'article L. 123-16 du code de commerce qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016, optent pour un amortissement sur 10 ans de tous leurs fonds commerciaux => ce changement constitue un changement de méthode comptable.

Traitement comptable spécifique de ce changement de méthode comptable

Conformément à l'article 4 du règlement n° 2015-06, le fonds commercial est amorti de façon prospective sur 10 ans à compter du 1^{er} janvier 2016.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement de méthode comptable concernant la durée d'amortissement et notamment utilisation de l'option d'amortissement sur 10 ans prévue pour les petites entreprises ;
- impact du changement de méthode comptable, qui est d'application prospective, sur le résultat de l'exercice.

1.1.2 Cas des entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux ayant une durée d'utilisation limitée mais non définie et qui, au 1^{er} janvier 2016, les amortissent sur 10 ans de manière forfaitaire

Cas des entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux ayant une durée d'utilisation limitée mais non définie et qui, au 1^{er} janvier 2016, les amortissent sur 10 ans => ce changement constitue un changement de méthode comptable.

Contexte

Il s'agit d'entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux, bien qu'ils aient une durée d'utilisation limitée, car elles n'avaient pas pu déterminer cette durée d'utilisation limitée. Les nouvelles dispositions du Plan comptable général indiquent que, lorsque la présomption de durée non limitée est réfutée, c'est-à-dire qu'il y a une limite prévisible à l'exploitation, le fonds commercial est amorti sur sa durée d'utilisation ou, si cette durée ne peut être déterminée de façon fiable, sur 10 ans. Les entreprises, dans ce cas d'espèce, amortiront leurs fonds commerciaux sur 10 ans selon la nouvelle règle.

Traitement comptable spécifique de ce changement de méthode comptable

Conformément à l'article 4 du règlement n° 2015-06, le fonds commercial est amorti de façon prospective sur 10 ans à compter du 1^{er} janvier 2016.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement de méthode comptable concernant la durée d'amortissement ;
- impact du changement de méthode comptable, qui est d'application prospective, sur le résultat de l'exercice

1.2 MALI TECHNIQUE DE FUSION

Rappel des dispositions du Plan comptable général :

Se reporter à la note de la CNCC relative à la transposition de la directive comptable européenne, publiée en juillet 2016 sur le portail professionnel de la CNCC, qui présente les principaux points d'attention pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016 (point 1.3).

Dispositions de première application du règlement n° 2015-06 :

Le règlement n° 2015-06 prévoit des dispositions de première application, qui sont prospectives, pour l'affectation comptable du mali technique de fusion comptabilisé au poste « Fonds commercial » au 31 décembre 2015.

A l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, le mali technique de fusion comptabilisé dans les comptes annuels des entités est affecté, opération par opération, aux actifs sous-jacents sur lesquels existent les plus-values latentes.

Cette affectation comptable est réalisée selon les informations disponibles à la date d'ouverture de l'exercice et conduit :

- soit à prendre en compte l'affectation extra comptable existante ;
- soit à procéder à un nouvel examen des plus-values existantes.

Selon l'affectation ainsi définie, le mali technique de fusion, et le cas échéant les dépréciations associées, sont reclassés au bilan dans les comptes prévus à cet effet, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016.

Le cas échéant, le mali technique de fusion est amorti ou déprécié à compter de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 de façon prospective.

L'affectation comptable obligatoire du mali technique de fusion aux différents actifs sous-jacents au 1^{er} janvier 2016 constitue un changement de méthode comptable.

Traitement comptable spécifique de ce changement de méthode comptable

Le mali technique de fusion est amorti le cas échéant sur la durée d'utilisation résiduelle des actifs sous-jacents auxquels il a été affecté au 1^{er} janvier 2016 et les éventuelles dépréciations sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement de méthode comptable et notamment, affectation du mali technique de fusion aux actifs sous-jacents et modalités d'amortissement et de dépréciation des quotes-parts de mali affectées aux actifs sous-jacents ;
- impact du changement de méthode comptable, qui est d'application prospective, sur le résultat de l'exercice ;
- suivi du mali technique de fusion affecté aux différents actifs en détaillant par actif la valeur brute, et le cas échéant les amortissements, les reprises d'amortissement, les dépréciations et reprises de dépréciations.

1.3 ECARTS D'ACQUISITION DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS

Rappel des dispositions du règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques :

Se reporter à la note de la CNCC relative à la transposition de la directive comptable européenne, publiée en juillet 2016 sur le portail professionnel de la CNCC, qui présente les principaux points d'attention pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016 (point 2.5).

Dispositions de première application du règlement n° 2015-07 :

A l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, l'entreprise consolidante dispose de deux possibilités, au choix :

- soit elle ré-analyse la durée d'utilisation de chaque écart d'acquisition :
 - o Si la durée d'utilisation est non limitée, l'entreprise procède à un arrêt de l'amortissement et à un test annuel de dépréciation pour les écarts d'acquisition concernés.
L'application du règlement étant prospective, les amortissements antérieurs ne sont pas repris.
 - o Lorsque la durée d'utilisation est limitée, l'entreprise procède à un amortissement des écarts d'acquisition concernés sur leur durée résiduelle d'utilisation ;
- soit par simplification, elle peut continuer à amortir tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé à la clôture de l'exercice précédent, sur la durée d'utilisation antérieurement déterminée sans avoir à le justifier. Dans ce cas, cette option s'applique à tous les écarts d'acquisition sans exception. Cependant elle ne préjuge pas le traitement qui sera retenu sur les acquisitions futures de nouvelles entités.

Les changements résultant de la détermination de la durée d'utilisation sur les écarts d'acquisition comptabilisés au bilan de l'exercice antérieur sont comptabilisés de manière prospective.

Ces dispositions sont synthétisées dans le tableau ci-après.

Choix à effectuer au 01/01/2016 pour chaque écart d'acquisition	Traitement à compter du 01/01/2016
Nouvelle analyse de la durée d'utilisation	
Durée d'utilisation non limitée	Arrêt de l'amortissement Test annuel de dépréciation Changement traité de manière prospective => impact en résultat en 2016
Durée d'utilisation limitée	Amortissement sur la durée résiduelle d'utilisation Changement éventuel de la durée traité de manière prospective => impact en résultat en 2016
Pas de nouvelle analyse de la durée d'utilisation	
Par simplification option prise de ne rien changer par rapport au traitement antérieur pour tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé à la clôture de l'exercice précédent	Maintien du plan d'amortissement antérieur pour tous les écarts d'acquisition

Toutes les informations nécessaires à la compréhension de l'application des changements apportés au mode de comptabilisation des écarts d'acquisition sont mentionnées dans l'annexe des comptes consolidés.

1.3.1 Cas des groupes qui amortissaient obligatoirement leurs écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée et qui, au 1^{er} janvier 2016, mettent fin à leur amortissement

Cas des groupes qui amortissaient obligatoirement leurs écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée et qui, au 1^{er} janvier 2016, mettent fin à leur amortissement => ce changement constitue un changement de méthode comptable.

Contexte

Cette situation concerne les groupes qui étaient obligés d'amortir leurs écarts d'acquisition, qui n'ont pas choisi l'option de simplification de maintenir le plan d'amortissement antérieur pour tous leurs écarts d'acquisition et qui ré-analysent la durée d'utilisation de chaque écart d'acquisition au 1^{er} janvier 2016 et déterminent que la durée d'utilisation est non limitée. Les groupes procèdent alors à un arrêt de l'amortissement pour les écarts d'acquisition concernés.

Traitement comptable spécifique de ce changement de méthode comptable

Conformément à l'article 18 du règlement n° 2015-07, l'application du règlement étant prospective, les amortissements antérieurs ne sont pas repris.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés

L'annexe des comptes consolidés comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement de méthode comptable concernant l'amortissement des écarts d'acquisition et documentation de la durée d'utilisation non limitée ;
- impact du changement de méthode comptable, qui est d'application prospective, sur le résultat de l'exercice.

1.3.2 Cas des groupes qui amortissaient leurs écarts d'acquisition et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent le plan d'amortissement

Cas des groupes qui amortissaient leurs écarts d'acquisition et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent le plan d'amortissement => ce changement constitue un changement de méthode comptable.

Contexte

Cette situation concerne les groupes qui choisissent sur option de conserver les durées d'utilisation antérieurement déterminées pour tous leurs écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé au 31 décembre 2015, conformément à l'article 18 du règlement n° 2015-07. Cette option, que les groupes ont dû prendre, constitue un choix de méthode comptable.

Traitement comptable spécifique de ce changement de méthode comptable

Ce changement n'a aucun impact sur les comptes car le choix de méthode comptable du groupe a été de maintenir le plan d'amortissement antérieur pour tous ses écarts d'acquisition.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés

L'annexe des comptes consolidés comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description de la méthode comptable concernant l'amortissement des écarts d'acquisition.

1.3.3 Cas des groupes qui amortissaient leurs écarts d'acquisition et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent l'amortissement avec modification de la durée d'amortissement

Cas des groupes qui amortissaient leurs écarts d'acquisition et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent l'amortissement avec modification de la durée d'amortissement => ce changement constitue un changement de méthode comptable.

Contexte

Cette situation concerne les groupes qui étaient obligés d'amortir leurs écarts d'acquisition, qui n'ont pas choisi l'option de simplification de maintenir le plan d'amortissement antérieur pour tous leurs écarts d'acquisition et qui ré-analysent la durée d'amortissement de chaque écart d'acquisition au 1^{er} janvier 2016 en utilisant la durée d'utilisation définie à l'article 2 du règlement n° 2015-07 et déterminent ainsi que la durée d'amortissement a changé. Les groupes procèdent alors à l'amortissement des écarts d'acquisition concernés sur leur durée résiduelle d'utilisation.

Il s'agit bien dans ce cas d'un changement de méthode comptable car les dispositions relatives à la détermination de la durée d'amortissement ont été modifiées.

Traitement comptable spécifique de ce changement de méthode comptable

Conformément à l'article 18 du règlement n° 2015-07, l'écart d'acquisition est amorti de façon prospective sur sa durée résiduelle d'utilisation à compter du 1^{er} janvier 2016.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés

L'annexe des comptes consolidés comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement de méthode comptable concernant l'amortissement des écarts d'acquisition et documentation de la durée d'utilisation limitée ;
- impact du changement de méthode comptable, qui est d'application prospective, sur le résultat de l'exercice.

1.4 PARTS DE MARCHÉ DANS LES COMPTES CONSOLIDÉS

Rappel des dispositions du règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques :

Se reporter à la note de la CNCC relative à la transposition de la directive comptable européenne, publiée en juillet 2016 sur le portail professionnel de la CNCC, qui présente les principaux points d'attention pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016 (point 2.6).

Dispositions de première application du règlement n° 2015-07 :

Les parts de marché comptabilisées séparément en immobilisations incorporelles doivent être reclassées en écarts d'acquisition dans le bilan d'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 comme suit :

- la valeur nette comptable des parts de marché est sortie du bilan à l'ouverture de l'exercice ;
- l'impact de la variation de la valeur des actifs et des passifs identifiables de l'entreprise acquise sur les intérêts minoritaires est calculé en fonction du pourcentage d'intérêt de l'entreprise consolidante à la date du reclassement. Ainsi le cas échéant, les intérêts minoritaires sont modifiés ;
- la différence entre le prix d'acquisition des titres et la quote-part de l'entreprise consolidante dans les capitaux propres de l'entreprise consolidée est comptabilisée en écarts d'acquisition.

Les parts de marché reclassées peuvent continuer à ne pas être amorties.

Par ailleurs, l'entité consolidante peut conserver les durées d'utilisation antérieurement justifiées pour les parts de marché comme durée d'utilisation des écarts d'acquisition constitués suite au reclassement de ces mêmes parts de marché.

Toutes les informations nécessaires à la compréhension de l'impact du reclassement des parts de marché sont mentionnées dans l'annexe des comptes consolidés.

Synthèse :

Jusqu'au 31/12/2015	A compter du 01/01/2016
<p>Parts de marché identifiées à l'actif</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dérogation (transitoire) autorisant le maintien des parts de marché à l'actif (si évaluation fiable) • Non amortissement des parts de marché <ul style="list-style-type: none"> ○ Test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur 	<p>Suppression des parts de marché</p> <ul style="list-style-type: none"> • Interdiction de reconnaître des parts de marché à l'actif du bilan consolidé <p>Dispositions transitoires</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reclassement en écart d'acquisition <ul style="list-style-type: none"> ○ À la VNC ○ Nette de la QP d'intérêt minoritaire • Maintien de l'absence d'amortissement des parts de marché ou des durées d'utilisation antérieurement justifiées • Amortissement sur la durée d'utilisation documentée à la date du reclassement

Traitement comptable :

Le reclassement au bilan consolidé à compter du 1^{er} janvier 2016 des parts de marché à écarts d'acquisition constitue un changement de méthode comptable.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés

L'annexe des comptes consolidés comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement de méthode comptable concernant l'affectation des parts de marché et documentation de la durée d'utilisation et des modalités d'amortissement le cas échéant ;
- impact du changement de méthode comptable relatif à l'affectation des parts de marché au niveau du bilan consolidé.

2 CHANGEMENTS D'ESTIMATION INDUITS PAR L'APPLICATION DES NOUVELLES REGLES COMPTABLES

2.1 CAS DES ENTREPRISES QUI N'AMORTISSAIENT PAS LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016 ET AU BENEFICE D'UNE NOUVELLE ANALYSE, LES AMORTISSENT SUR LEUR DUREE RESIDUELLE D'UTILISATION

Cas des entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016 et au bénéfice d'une nouvelle analyse, les amortissent sur leur durée résiduelle d'utilisation => ce changement constitue un changement d'estimation.

Contexte

Il s'agit d'entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux car il n'y avait pas de limite prévisible à l'exploitation de l'activité. Le règlement n° 2015-06 pose le principe que le fonds commercial est présumé avoir une durée d'utilisation non limitée. Ainsi, un fonds commercial qui n'était pas amorti devrait normalement continuer de ne pas l'être. Si l'entité détermine au 1^{er} janvier 2016 que la durée d'utilisation du fonds commercial est devenue limitée (elle réfute la présomption), ce changement est lié à une nouvelle analyse de l'entreprise et non à l'application des nouvelles règles comptables. Par exemple, cette situation peut être liée à une décision d'arrêter l'activité à laquelle le fonds commercial est rattaché à une certaine échéance.

Dans ce cas, le fonds commercial est amorti de façon prospective sur cette nouvelle durée d'utilisation à compter du 1^{er} janvier 2016.

Traitement comptable de ce changement d'estimation

Conformément à l'article 4 du règlement n° 2015-06, le fonds commercial est amorti de façon prospective sur sa nouvelle durée d'utilisation. Ce changement d'estimation est traité conformément à l'article 122-3 du Plan comptable général.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement d'estimation concernant la durée d'utilisation et notamment que la présomption de durée d'utilisation non limitée du fonds commercial a été réfutée.

2.2 CAS DES ENTREPRISES QUI AMORTISSAIENT LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016, POURSUIVENT L'AMORTISSEMENT AVEC MODIFICATION DE LA DUREE RESIDUELLE D'UTILISATION

Cas des entreprises qui amortissaient leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016, poursuivent leur amortissement avec modification de leur durée résiduelle d'utilisation => ce changement constitue un changement d'estimation.

Contexte

Il s'agit d'entreprises qui amortissaient leurs fonds commerciaux sur leur durée d'utilisation. L'article 4 du règlement n° 2015-06 indique que les fonds commerciaux inscrits au bilan au 1^{er} janvier 2016 et faisant déjà l'objet d'un amortissement continuent à être amortis sur leur durée résiduelle d'utilisation. Ainsi, il ne devrait pas y avoir de changement dans la durée d'utilisation sauf si l'entreprise détermine au 1^{er} janvier 2016 que la durée d'utilisation du fonds commercial a changé.

Dans ce cas, le changement est lié à un nouvel événement qui a modifié l'analyse de l'entreprise et qui n'est pas lié au nouveau règlement en lui-même.

Traitement comptable de ce changement d'estimation

Conformément à l'article 4 du règlement n° 2015-06, le fonds commercial est amorti de façon prospective sur sa nouvelle durée résiduelle d'utilisation à compter du 1^{er} janvier 2016. Ce changement d'estimation est traité conformément à l'article 122-3 du Plan comptable général.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- description du changement d'estimation concernant la durée d'utilisation.

3 AUTRES SUJETS

3.1 CAS DES ENTREPRISES QUI N'AMORTISSAIENT PAS LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016, CONTINUENT A NE PAS LES AMORTIR

Cas des entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016, continuent à ne pas les amortir => aucun changement pour les entreprises mais changement de réglementation.

Contexte

Il s'agit d'entreprises qui n'amortissaient pas leurs fonds commerciaux. Après analyse des nouvelles règles, l'entreprise estime qu'il n'y a aucun changement à opérer sur les durées d'utilisation des fonds commerciaux et que celles-ci sont toujours non limitées (présomption).

Ainsi, bien que le règlement n° 2015-06 instaure de nouvelles dispositions et notamment l'obligation de réaliser un test de dépréciation, dont les modalités de réalisation ont été précisées, au minimum une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur, pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est non limitée, il n'y a aucune incidence sur les comptes annuels de l'entreprise⁸ hormis le changement de réglementation.

Traitement comptable de ce changement de réglementation

Ce changement de réglementation n'a aucune incidence sur les comptes annuels de l'entreprise au niveau du traitement des fonds commerciaux ; seule une information doit être donnée dans l'annexe.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- précision sur l'absence d'incidence sur les comptes annuels liée à la mise en œuvre des nouvelles règles sur le traitement des fonds commerciaux.

3.2 CAS DES ENTREPRISES QUI AMORTISSAIENT LEURS FONDS COMMERCIAUX ET QUI, AU 1^{ER} JANVIER 2016, CONTINUENT A LES AMORTIR SANS CHANGER LA DUREE D'UTILISATION

Cas des entreprises qui amortissaient leurs fonds commerciaux et qui, au 1^{er} janvier 2016, continuent à les amortir sans changer la durée d'utilisation => aucun changement pour les entreprises mais changement de réglementation.

Contexte

Il s'agit d'entreprises qui amortissaient leurs fonds commerciaux sur leur durée d'utilisation. Après analyse des nouvelles règles, l'entreprise estime qu'il n'y a aucun changement à opérer sur la durée d'utilisation des fonds commerciaux. Conformément à l'article 4 du règlement n° 2015-06 les fonds commerciaux inscrits au bilan au 1^{er} janvier 2016 et faisant déjà l'objet d'un amortissement continuent à être amortis sur leur durée résiduelle d'utilisation.

Ainsi, bien que le règlement n° 2015-06 instaure de nouvelles dispositions et notamment des précisions sur la réalisation du test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur, pour les fonds

⁸ Pour les conséquences liées à la réalisation du test de dépréciation se reporter au point 3.3.

commerciaux dont la durée d'utilisation est limitée, il n'y a aucune incidence sur les comptes annuels de l'entreprise hormis le changement de réglementation.

Traitement comptable de ce changement de réglementation

Ce changement de réglementation n'a aucune incidence sur les comptes annuels de l'entreprise au niveau du traitement des fonds commerciaux ; seule une information doit être donnée dans l'annexe.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels

L'annexe des comptes annuels comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- précision sur l'absence d'incidence sur les comptes annuels liée à la mise en œuvre des nouvelles règles sur le traitement des fonds commerciaux.

3.3 DEPRECIATION DES FONDS COMMERCIAUX ET ECARTS D'ACQUISITION NON AMORTIS INSCRITS AU BILAN AU 1^{ER} JANVIER 2016

Rappel des dispositions du Plan comptable général et du règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques :

L'article 214-15 du Plan comptable général impose pour les fonds commerciaux dont la durée d'utilisation est non limitée la réalisation d'un test de dépréciation systématique au moins une fois par exercice qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

Le § 21130 du règlement CRC n° 99-02 impose pour les écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée la réalisation d'un test de dépréciation systématique au moins une fois par exercice qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

Pour plus de précisions sur les dispositions relatives à la mise en œuvre du test de dépréciation, il convient de se reporter à la note de la CNCC relative à la transposition de la directive comptable européenne, publiée en juillet 2016 sur le portail professionnel de la CNCC, qui présente les principaux points d'attention pour l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales à compter des exercices ouverts au 1^{er} janvier 2016 (points 1.1.6, 1.2.3 et 2.5.4).

3.3.1 Cas des entreprises qui réalisent un test de dépréciation des fonds commerciaux et/ou des écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 sans aucune incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés

Cas des entreprises qui réalisent un test de dépréciation de leurs fonds commerciaux et/ou de leurs écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 sans aucune incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés => aucun changement pour les entreprises mais changement de réglementation.

Contexte

Il s'agit d'entreprises qui réalisent le test de dépréciation de leurs fonds commerciaux et/ou de leurs écarts d'acquisition, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 et qui ne constatent pas de dépréciation à l'issue de ce test.

Ainsi, bien que les règlements n° 2015-06 et n° 2015-07 instaurent de nouvelles dispositions et notamment l'obligation de réaliser un test de dépréciation, dont les modalités de réalisation ont été précisées, au minimum une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur, pour les fonds commerciaux et les écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, il n'y a aucune incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés de l'entreprise hormis le changement de réglementation.

Traitement comptable de ce changement de réglementation

Ce changement de réglementation n'a aucune incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés de l'entreprise au niveau du traitement de la dépréciation des fonds commerciaux et des écarts d'acquisition ; seule une information doit être donnée dans l'annexe.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels et/ou consolidés

L'annexe des comptes annuels et/ou consolidés comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- informations requises aux articles 832-3-3 ou 833-3-3 du Plan comptable général relatifs à la dépréciation de l'actif immobilisé ;
- précision sur l'absence d'incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés liée à la mise en œuvre des nouvelles règles sur la dépréciation des fonds commerciaux et des écarts d'acquisition.

3.3.2 Cas des entreprises qui réalisent un test de dépréciation des fonds commerciaux et/ou des écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 avec une incidence sur les comptes annuels et/ou comptes consolidés

Cas des entreprises qui réalisent un test de dépréciation de leurs fonds commerciaux et/ou de leurs écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée, en application des nouvelles règles comptables, au cours de l'exercice ouvert à compter du au 1^{er} janvier 2016 avec une incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés => le changement intervenu peut être analysé selon différentes situations.

Contexte

Les règlements n° 2015-06 et n° 2015-07 instaurent de nouvelles dispositions et notamment l'obligation de réaliser un test de dépréciation, dont les modalités de réalisation ont été précisées, au minimum une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur, pour les fonds commerciaux et les écarts d'acquisition dont la durée d'utilisation est non limitée.

Traitement comptable

Il convient de distinguer les situations pouvant être à l'origine d'une incidence sur les comptes annuels et/ou comptes consolidés :

1^{er} cas : Une dépréciation pourrait devoir être constatée, par suite, d'une modification de la détermination de la valeur d'usage résultant de la prise en compte de l'actualisation des flux nets de trésorerie attendus (modification de l'article 214-6 du Plan comptable général). Ce changement de réglementation qui impose l'actualisation des flux de trésorerie constitue un changement de méthode comptable qui, en l'absence de précisions dans les règlements de l'ANC précités, pourrait être comptabilisé de manière rétrospective (par application des dispositions de l'article 122-2 du Plan comptable général) ou prospective (à l'instar des mesures de première application relatives aux amortissements).

2^{ème} cas : Une modification des autres modalités de détermination de la valeur d'usage, par exemple, la prise en compte d'un niveau différent auquel le fonds commercial ou l'écart d'acquisition doit être testé (regroupements d'actifs), ces derniers ne pouvant être testés de manière isolée, engendrant une incidence sur les comptes, constitue un changement d'estimation. Il en est de même pour toute nouvelle dépréciation qui serait liée à un événement de l'exercice 2016, et non à l'application des nouvelles règles comptables.

Dans ces deux exemples, le changement d'estimation est traité conformément à l'article 122-3 du Plan comptable général. En conséquence, l'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans le résultat de l'exercice.

A défaut de pouvoir expliciter l'origine de l'incidence sur les comptes annuels et/ou consolidés, le changement peut résulter d'une correction d'erreur (par exemple lorsqu'il ressort du test de dépréciation que la dépréciation aurait dû être comptabilisée au cours des exercices précédents), qui est traitée conformément à l'article 122-5 du Plan comptable général. Elle est comptabilisée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est constatée ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

Informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels et/ou consolidés

L'annexe des comptes annuels et/ou consolidés comporte les informations suivantes :

- mention des nouvelles règles comptables ;
- informations requises aux articles 832-3-3 ou 833-3-3 du Plan comptable général relatifs à la dépréciation de l'actif immobilisé ;
- description du changement d'estimation ou du changement de méthode comptable concernant les modalités de réalisation du test de dépréciation et incidence sur les comptes de l'exercice ;
- en cas de correction d'erreur, informations requises aux articles 832-2-6 ou 833-2-6 du Plan comptable général.

3.4 CONSEQUENCES D'UNE NOUVELLE ANALYSE DES FONDS COMMERCIAUX INSCRITS AU BILAN AU 1^{ER} JANVIER 2016

A l'occasion de l'application des règlements n° 2015-06 et n° 2015-07, une entreprise pourrait choisir d'effectuer une nouvelle analyse de ses fonds commerciaux inscrits au bilan au 1^{er} janvier 2016 et identifier de nouveaux actifs séparément alors que cette identification n'avait pas été faite auparavant et que les nouvelles règles n'ont pas changé sur ce point. Par exemple, l'entreprise pourrait analyser les composants du fonds commercial et identifier séparément un brevet, une marque, un portefeuille clients, etc... pour la première fois au 1^{er} janvier 2016.

Préalablement il convient de rappeler :

- l'article 212-3 2. du Plan comptable général : « *Sont comptabilisés dans le poste fonds commercial les éléments incorporels du fonds de commerce acquis qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparées au bilan et qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité de l'entité* » ; et
- que le fonds commercial est comptabilisé généralement conformément à l'acte d'acquisition d'un fonds de commerce (Bull. CNCC n° 135, sept. 2004, EC 2004-30, p. 558).

Cette situation devra être analysée afin de déterminer si ce changement doit être considéré comme une correction d'erreur.

Ainsi, dans certaines situations, le changement ne constitue pas une correction d'erreur car les dispositions comptables applicables lors de l'acquisition des fonds de commerce au cours des exercices antérieurs au 1^{er} janvier 2016 pouvaient être différentes. Ce sera le cas par exemple pour :

- l'identification séparée d'un droit au bail qui était comptabilisé auparavant dans le fonds commercial : le reclassement du droit au bail en tant qu'actif séparé suite à l'application des

nouvelles règles définissant le fonds commercial constitue un changement de méthode comptable ;

- le fonds commercial représentatif d'un mali technique de fusion pour des opérations réalisées avant l'entrée en vigueur du règlement CRC n° 2004-01 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées, règlement abrogé et repris par le règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général.

Si le changement est analysé comme une correction d'erreur, celle-ci est traitée conformément à l'article 122-5 du Plan comptable général et l'annexe des comptes annuels doit comporter les informations requises aux articles 832-2-6 ou 833-2-6 du Plan comptable général.

ANNEXE

Des extraits des règlements suivants sont indiqués ci-après :

- Règlement n° 2015-06 de l'Autorité des normes comptables du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général ;
- Règlement n° 2015-07 de l'Autorité des normes comptables du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement CRC n° 99-02 modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;
- Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général (applicable au 1^{er} janvier 2016).

Règlement n° 2015-06 de l'Autorité des normes comptables du 23 novembre 2015 modifiant le règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général

Article 4 : « Les dispositions de l'article 3 s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les fonds commerciaux inscrits au bilan à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 et faisant déjà l'objet d'un amortissement continuent à être amortis sur leur durée d'utilisation résiduelle.

Dans les cas où la durée d'utilisation du fonds commercial est jugée, à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, limitée, il est amorti de façon prospective sur cette durée.

Les petites entreprises peuvent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 amortir sur une durée de 10 ans tous leurs fonds commerciaux inscrits à leur actif.

Dans tous les cas, une information appropriée est fournie dans l'annexe des comptes précisant les modalités de détermination de la durée d'utilisation limitée ou non du fonds commercial ».

Article 11 : « Il est inséré un article 780-2 ainsi rédigé :

A chaque clôture, l'entité doit mentionner dans l'annexe le suivi de son mali affecté aux actifs en détaillant par actif la valeur brute, et le cas échéant les amortissements, les reprises d'amortissement, les dépréciations et reprises de dépréciations ».

Article 12 : « Les dispositions de l'article 8 s'appliquent pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. A l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, le mali technique comptabilisé dans les comptes des entités est affecté, opération par opération, aux actifs sous-jacents sur lesquels existent les plus-values latentes.

Cette affectation est réalisée selon les informations disponibles à la date d'ouverture de l'exercice et conduit :

- soit à prendre en compte l'affectation extra comptable existante;
- soit à procéder à un nouvel examen des plus-values existantes.

Selon l'affectation définie à l'alinéa précédent, le mali technique et le cas échéant les dépréciations associées sont reclassés au bilan dans les comptes prévus à cet effet à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016. Le cas échéant, le mali technique est amorti ou déprécié à compter de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, de façon prospective, selon les règles mentionnées à l'article 9 du présent règlement ».

Article 14 : « Le chapitre III « Contenu de l'annexe des comptes annuels » du titre VIII « Documents de synthèse » du livre III « Modèles de comptes annuels » est ainsi rédigé :

[...]

Art. 832-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables, dès lors qu'elles sont significatives :

[...]

4. En cas de changement de méthode ou de réglementation, justification de ce changement et effet sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents en cas d'application rétrospective, sur les résultats de l'exercice, en cas d'application prospective.

5. Indication et justification des changements d'estimation, des changements de modalités d'application ou des changements d'options fiscales ;

6. Indication de la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation sous une forme simplifiée du compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée ;

[...]

Art.832-3 - Actif immobilisé

[...]

3- Dépréciations de l'actif immobilisé

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;

- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- le détail et la justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

[...]

Art. 832-5 - Précisions sur certains éléments de l'actif immobilisé

[...]

2- Fonds commercial

Indication :

- sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » ;
- sur leurs modalités d'amortissement et de dépréciation.

Mention de la durée d'utilisation.

Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.

Modalités d'affection à un groupe d'actifs

[...]

Art. 833-2

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables :

[...]

4 En cas de changement de méthode ou de réglementation, justification de ce changement et effet sur les résultats et les capitaux propres des exercices précédents en cas d'application rétrospective, sur les résultats de l'exercice, en cas d'application prospective.

5. Indication et justification des changements d'estimation, des changements de modalités d'application ou des changements d'options fiscales ;

6. Indication de la nature des erreurs corrigées au cours de l'exercice. Si les erreurs corrigées sont relatives à un autre exercice présenté, indication pour cet exercice des postes du bilan directement affectés et présentation sous une forme simplifiée du compte de résultat retraité. Les informations comparatives données dans l'annexe sont également retraitées pro forma lorsqu'elles sont affectées par l'erreur corrigée ;

[...]

Art.833-3 - Actif immobilisé

[...]

3- Dépréciations de l'actif immobilisé

Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, la base utilisée peut déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ; si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation ;
- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- le détail et la justification des dépréciations exceptionnelles liées à la législation fiscale.

[...]

Art. 833-5- Précisions sur certains éléments de l'actif immobilisé

[...]

3- Fonds commercial

Indication :

- sur les montants inscrits au poste « Fonds commercial » ;
- sur leurs modalités d'amortissement et de dépréciation.

Mention de la durée d'utilisation.

Modalités de mise en œuvre du test de dépréciation.

Modalités d'affection à un groupe d'actifs

[...]».

Article 19 : « Les articles 13 à 18 s'appliquent à partir de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 ».

La note de présentation du règlement n° 2015-06 de l'Autorité des normes comptables apporte les précisions suivantes :

« Les modifications apportées au règlement ANC n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 portent sur :

- la définition du fonds commercial
- l'évaluation des actifs corporels, incorporels et du fonds commercial postérieurement à leur date d'entrée ;
- le mali technique de fusion ;
- les informations à mentionner dans l'annexe des comptes annuels ;
- les mesures de coordination ».

« **2° Évaluation des actifs corporels, incorporels et du fonds commercial postérieurement à leur date d'entrée**

[...]

L'article 4 du règlement indique que la première application de ce règlement est prospective ».

« **3° Mali technique de fusion**

[...]

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, il est prévu des dispositions de première application pour l'affectation comptable du mali technique. Les entreprises peuvent pour l'affectation du mali retenir, soit l'affectation extra-comptable existante, soit procéder à un nouvel examen des plus-values existantes. Une information dans l'annexe des comptes est nécessaire.

L'article 12 du règlement indique que la première application de ce règlement est prospective.

Des exemples d'applications d'affectation du mali technique aux différentes composantes et de leur suivi dans le temps ont été proposés ».

« **4° Les informations à fournir dans l'annexe des comptes annuels**

[...]

Ces dispositions s'appliquent à compter de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016 ».

Règlement n° 2015-07 de l'Autorité des normes comptables du 23 novembre 2015 modifiant l'annexe du règlement CRC n° 99-02 modifié relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques

Article 2 : « Le paragraphe 21130 « Ecart d'acquisition positif » de l'annexe au règlement n° 99-02 du Comité de la réglementation comptable susvisé est ainsi rédigé :

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

L'entité détermine la durée d'utilisation, limitée ou non, de l'écart d'acquisition, à partir de l'analyse documentée des caractéristiques pertinentes de l'opération d'acquisition concernée, notamment sur les aspects techniques, économiques et juridiques.

Lorsqu'il n'y a pas de limite prévisible à la durée pendant laquelle l'écart d'acquisition procurera des avantages économiques au groupe, ce dernier n'est pas amorti.

Lorsqu'il existe, lors de l'acquisition, une limite prévisible à sa durée d'utilisation, l'écart d'acquisition est amorti linéairement sur cette durée, ou, si elle ne peut être déterminée de manière fiable, sur 10 ans. Toute modification significative de la durée d'utilisation de l'écart d'acquisition est traitée de manière prospective.

L'entité doit apprécier, à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice montrant que l'écart d'acquisition a pu perdre de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'écart d'acquisition est comparée à sa valeur actuelle.

Si sa valeur actuelle devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Lorsque la durée d'utilisation de l'écart d'acquisition est non limitée, le test de dépréciation est réalisé au moins une fois par exercice, qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

Les dépréciations comptabilisées ne sont jamais reprises.

Lorsque la durée d'utilisation de l'écart d'acquisition, estimée à l'origine comme non limitée, devient limitée au regard d'un des critères cités au deuxième alinéa de cet article, un test de dépréciation est réalisé ; l'écart d'acquisition, le cas échéant déprécié, est amorti sur la durée d'utilisation résiduelle ».

Article 18 : « Le présent règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les parts de marché comptabilisées séparément en immobilisations incorporelles sont reclassées en écart d'acquisition dans le bilan d'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, en prenant en compte l'impact éventuel sur les intérêts minoritaires.

A l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, l'entreprise consolidante détermine la durée d'utilisation des écarts d'acquisition au regard des critères définis à l'article 1er du présent règlement. Lorsque la durée d'utilisation est limitée, l'écart d'acquisition est amorti sur sa durée résiduelle d'utilisation.

L'entreprise peut conserver les durées d'utilisation antérieurement déterminées pour tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé à la clôture de l'exercice précédant l'exercice de première application du présent règlement. L'entreprise peut conserver les durées d'utilisation antérieurement justifiées pour les parts de marché reclassées en écart d'acquisition à l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016.

Les entreprises mentionnent dans l'annexe toutes les informations nécessaires à la compréhension de l'application de la nouvelle réglementation et notamment les changements apportés au mode de comptabilisation des écarts d'acquisition par rapport à l'exercice précédant l'exercice d'application du présent règlement, ainsi que l'impact du reclassement des parts de marché ».

La note de présentation du règlement n° 2015-07 de l'Autorité des normes comptables apporte les précisions suivantes :

« Les modifications apportées à la réglementation comptable relative aux comptes consolidés pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 portent sur :

- la comptabilisation de l'écart d'acquisition positif ;
- les parts de marché ;
- le changement de dénomination du paragraphe 215 ;
- les informations à mentionner dans l'annexe des comptes consolidés ».

« 5° Mesures de première application - Modification des durées d'utilisation de l'écart d'acquisition

A l'ouverture de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2016, l'entreprise consolidante détermine la durée d'utilisation des écarts d'acquisition au regard des critères définis à l'article 1^{er} du présent règlement. Lorsque la durée d'utilisation est limitée, l'écart d'acquisition est amorti sur sa durée résiduelle d'utilisation.

Les changements résultant de la détermination de la durée d'utilisation sur les écarts d'acquisition comptabilisés au bilan de l'exercice antérieur sont comptabilisés de manière prospective sur l'exercice de première application du présent règlement.

Toutefois, l'entreprise peut continuer à amortir tous les écarts d'acquisition inscrits au bilan consolidé à la clôture de l'exercice précédent, sur la durée d'utilisation antérieurement déterminée. Cette possibilité doit être exercée pour tous les écarts d'acquisition concernés, sans exception et fait l'objet d'une information dans l'annexe des comptes consolidés.

Elle peut également conserver les durées d'utilisation antérieurement justifiées pour les parts de marché comme durée d'utilisation des écarts d'acquisition constitués suite au reclassement de ces mêmes parts de marché.

Lors du premier exercice d'application du présent règlement, les entreprises mentionnent dans l'annexe des comptes consolidés toutes les informations nécessaires à la compréhension de l'application des changements apportés au mode de comptabilisation des écarts d'acquisition, ainsi que l'impact du reclassement des parts de marché ».

Règlement n° 2014-03 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général (applicable au 1^{er} janvier 2016)

« Section 2 – Méthodes comptables, changements de méthodes comptables, d'estimation et de modalités d'application, corrections d'erreurs, options fiscales

Sous-section 1 – Méthodes comptables et changements de méthodes comptables

Art. 122-1

La comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes qui ne peuvent être modifiées que si un changement exceptionnel est intervenu dans la situation de l'entité ou dans le contexte économique, industriel ou financier et que le changement de méthodes fournit une meilleure information financière compte tenu des évolutions intervenues.

L'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou opérations qui diffèrent sur le fond d'événements ou d'opérations survenus précédemment, ou l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou opérations qui étaient jusqu'alors sans importance significative, ne constituent pas des changements de méthodes comptables.

Art. 122-2

Lors de changements de méthodes comptables, l'effet, après impôt, de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Dans les cas où l'estimation de l'effet à l'ouverture ne peut être faite de façon objective, en particulier lorsque la nouvelle méthode est caractérisée par la prise en compte d'hypothèses, le calcul de l'effet du changement sera fait de manière prospective.

L'impact du changement déterminé à l'ouverture, après effet d'impôt, est imputé en « report à nouveau » dès l'ouverture de l'exercice sauf si, en raison de l'application de règles fiscales, l'entreprise est amenée à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat.

Lorsque les changements de méthodes comptables ont conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les capitaux propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.

Sous-section 2 – Changements d'estimation et de modalités d'application

Art. 122-3

Les changements d'estimation et de modalités d'application n'ont qu'un effet sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur les différentes lignes du bilan et du compte de résultat.

Sous-section 3 – Changements d'options fiscales

Art. 122-4

Les changements d'options fiscales n'ont un effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. L'incidence des changements d'options fiscales correspondant à l'exercice en cours est constatée dans le résultat de l'exercice.

Sous-section 4 – Corrections d'erreurs

Art. 122-5

Les corrections résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adoption d'une méthode comptable non admise sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres ».