

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
AVIS N° 2008-14 DU 02 OCTOBRE 2008

**Afférent au traitement comptable d'un complément de
prix versé postérieurement à une opération de
transmission universelle de patrimoine (TUP),
comptabilisée selon les dispositions du règlement
n°2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des
fusions et opérations assimilées**

Sommaire

[1 – Rappel des textes](#)

[2 – Décision du Collège](#)

[3 – Date d'application](#)

Le Collège du Conseil national de la comptabilité réuni le 2 octobre 2008, adopte le présent avis.

Sur proposition du président de l'Autorité des marchés financiers (AMF), le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le collège sur le traitement comptable d'un complément de prix, lié à l'acquisition de titres et dépendant de la performance future, versé postérieurement à l'opération de transmission universelle de patrimoine (TUP) de ces mêmes titres comptabilisée selon les dispositions du règlement n°2004-01.

Ce complément de prix, lié à l'acquisition de titres et dépendant de la performance future, doit-il être pris en compte dans le calcul du mali technique ?

1 – Rappel des textes

Le règlement n°99-03 du CRC relatif au plan comptable général (PCG) ne prévoit pas explicitement la comptabilisation des compléments de prix versés pour l'acquisition des titres immobilisés.

Le règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés précise au paragraphe 210 afférent aux modalités d'acquisition des titres que « *lorsque la convention d'acquisition prévoit un ajustement du prix d'acquisition dépendant d'un ou plusieurs événements, le montant de la correction doit être inclus dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et si le montant peut être mesuré de façon fiable.* »

Le paragraphe 4.5.2 du règlement n°2004-01 du CRC définit le mali technique dans les opérations évaluées à la valeur comptable comme suit.

« Le mali de fusion représente l'écart négatif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation. Le mali de fusion peut être décomposé en deux éléments :

- un mali technique généralement constaté pour les fusions ou les opérations de transmission universelle de patrimoine évaluées à la valeur comptable lorsque la valeur nette des titres de la société absorbée figurant à l'actif de la société absorbante est supérieure à l'actif net comptable apporté. Cette composante du mali correspond, à hauteur de la participation antérieurement détenue aux plus-values latentes sur éléments d'actif comptabilisés ou non dans les comptes de l'absorbée déduction faite des passifs non comptabilisés en l'absence d'obligation comptable dans les comptes de la société absorbée (par exemple provisions pour retraites, impôts différés passifs).
- Au-delà du mali technique, le solde du mali qui peut être représentatif d'un complément de dépréciation de la participation détenue dans la société absorbée, doit être comptabilisé dans le résultat financier de la société absorbante de l'exercice au cours duquel l'opération est réalisée. »

Le paragraphe 7 du règlement susvisé relatif au cas particulier de l'opération de confusion de patrimoine précise que :

« Les opérations de dissolution par confusion de patrimoine étant par définition toujours réalisées entre entreprises sous contrôle commun, les actifs et passifs de l'entreprise dissoute sont toujours transmis à leur valeur comptable telle que définie au § 4.4. du présent règlement.

Le traitement du mali et du boni pouvant apparaître lors de l'annulation dans les comptes de l'entreprise bénéficiaire de la transmission universelle de patrimoine suit les règles générales exposées au § 4.5 du présent règlement. »

2 – Décision du Collège

Lors d'une fusion ou d'une opération assimilée, il convient d'analyser le mali de fusion afin de justifier son activation à cette date, l'opération de fusion étant déconnectée de l'acquisition des titres.

Un complément de prix prévu selon les termes du contrat d'acquisition des titres, dont les conditions d'évaluation liées à la performance future sont définies par ledit contrat mais sans que la valeur puisse alors être arrêtée définitivement, est un élément du coût d'acquisition des titres, et non un élément de valorisation complémentaire résultant de la fusion.

Ni les valeurs attribuées au mali lors de la fusion, ni ses modalités d'affectation extra-comptable n'ont donc à être revues au moment du paiement du complément de prix.

Le collège considère que le complément de prix correspond à un élément du coût d'acquisition des actifs et passifs apportés par la société absorbée. Ce complément est comptabilisé à l'actif pour son montant global, au même poste que le mali technique de fusion.

Une analyse extra comptable de ce montant doit être effectuée afin de l'affecter aux différents actifs et passifs apportés par la société absorbée.

Par ailleurs, la valeur globale du mali technique, intégrant le complément de prix, fait l'objet d'un test de dépréciation dans les conditions prévues à l'article n°322-5 du règlement n°99-03 du CRC.

Le présent avis afférent à une opération de transmission universelle de patrimoine est applicable à toutes les fusions et opérations assimilées dont les apports sont évalués à la valeur comptable.

3 – Date d’application

Le présent avis qui interprète les dispositions du règlement n°2004-01 est applicable dès sa date de publication.

©Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi, octobre 2008