

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
AVIS N° 2005-10 DU 20 OCTOBRE 2005

**afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux
comptes consolidés des sociétés commerciales et
entreprises publiques**

Sommaire

1 – Modifications relatives à l'actualisation du règlement n° 99-02

- [1.1 - Prise de contrôle par l'entreprise consolidante par apport partiel d'actifs \(§ 21 / R.99-02\)](#)
- [1.2 - Méthode dérogatoire \(§ 215 / R.99-02\)](#)
- [1.3- Méthode de réestimation partielle \(§ 21121, 220, 221 et 230 /99-02\)](#)
- [1.4 - Frais d'émission des titres \(instruments de capitaux propres\) \(§ 210 / R99-02\)](#)
- [1.5 - Distinction entre immobilisations incorporelles identifiables et écart d'acquisition \(§ 2111 / R.99-02\)](#)
 - [Parts de marché](#)
- [1.6 - Provisions pour restructuration de l'entreprise acquise \(§ 21122 / R.99-02\)](#)
- [1.7- Traitement de l'écart d'acquisition – \(§ 21130 / R.99-02\)](#)
- [1.8 – Écart d'acquisition négatif \(§ 21131 / R.99-02\)](#)
- [1.9-Coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur \(§ 21122 / R.99-02\)](#)
- [1.10 - Produits dérivés](#)
- [1.11 - Pertes d'exploitation futures \(§ 21121 / R.99-02\)](#)
- [1.12 - Projets de recherche et développement en cours \(§ 21122 / R.99-02\)](#)
- [1.13 - Impôts différés \(§ 315 / R.99-02\)](#)
- [1.14 - Retraitement des cessions-bail \(§ 300 / R.99-02\)](#)
- [1.15 - Annexe \(§ 424 / R.99-02\)](#)

2 - Modifications de forme résultant du décret et du règlement n°2004-06

- [2.1 - Modifications de dénominations résultant du décret](#)
- [2.2 - Modifications résultant du règlement n°2004-06](#)

3 - Modalités de première application

- [3.1 - Date de première application](#)
 - [3.2 - Mesures transitoires](#)
-

Le Conseil national de la comptabilité réuni en assemblée plénière le jeudi 20 octobre 2005 approuve l'avis afférent à l'actualisation du règlement n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

Suite à l'entrée en vigueur du règlement CE n° 1606/2002 du Parlement et du Conseil européen du 11 septembre 2002, le règlement n° 99-02 ne s'applique qu'aux sociétés dont les titres ou les obligations ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé, et qui n'ont pas opté pour l'application des normes de l'IASB conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004.

Le présent avis a pour objet d'actualiser le règlement n° 99-02 en fonction des principes d'orientation suivants :

- cohérence avec les principes comptables non liés à la consolidation découlant notamment des règlements n° 2000-06 relatif aux passifs, n° 2002-10 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ;
- convergence partielle et prudente (statu quo ou situation transitoire dans certains cas) avec les normes internationales dans la mesure où le règlement n° 99-02 ne concerne que les groupes visés ci-dessus et que certains sujets sont susceptibles d'évoluer pour les petites et moyennes entreprises ;
- réappréciation de la pertinence de certaines options et clarification de certaines dispositions.

Par ailleurs, le présent avis prend en compte les modifications de dénomination introduites par le décret en cours de publication.

1 – Modifications relatives à l'actualisation du règlement n° 99-02

1.1 - Prise de contrôle par l'entreprise consolidante par apport partiel d'actifs (§ 21 / R.99-02)

Afin d'avoir une définition commune et cohérente des apports partiel d'actifs constituant une branche complète d'activité dans les comptes individuels et les comptes consolidés, la définition retenue au paragraphe 1 de l'annexe au règlement n° 99-03 relative au traitement comptable des fusions et opérations assimilées est insérée au paragraphe 21.

Un deuxième alinéa est inséré au paragraphe 21, ainsi rédigé :

«l'apport partiel d'actifs correspond à l'opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome, à une autre société. »

1.2 - Méthode dérogatoire (§ 215 / R.99-02)

La méthode dérogatoire au coût d'acquisition, prévue au paragraphe 215 est maintenue mais limitée aux seuls cas où l'évaluation des apports à la valeur comptable est possible dans les comptes individuels pour les opérations de fusion ou assimilées en application des dispositions du règlement n° 2004-01.

Un dernier alinéa est rajouté au paragraphe 21511 ainsi rédigé :

« Par ailleurs, la méthode dérogatoire n'est applicable que dans les seuls cas où l'évaluation des apports à la valeur comptable est possible pour les opérations de fusion et assimilées dans les comptes individuels en application des dispositions du règlement n° 2004-01. »

1.3- Méthode de réestimation partielle (§ 21121, 220, 221 et 230 /99-02)

La suppression de la méthode de réestimation partielle entraîne la suppression des articles ou alinéas suivants :

~~Suppression du dernier alinéa du § 21121 : « Toutefois les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire. Cette méthode consiste à limiter la réestimation des éléments identifiables à la quote part de titres acquis. Les droits des minoritaires sont donc pris en compte sur la base de la valeur comptable des éléments telle qu'elle ressort du bilan de l'entreprise acquise ».~~

~~Suppression du dernier alinéa du § 220 : « Toutefois, les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire (cf. § 21121) ».~~

~~Suppression du dernier alinéa du § 221 : « Toutefois, les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire (cf. § 21121) ». Dans ce cas, l'intégration globale d'une entreprise précédemment mise en équivalence ne remet pas en cause, en principe, l'estimation effectuée lors de la mise en équivalence. Mais si, faute d'avoir tous les éléments d'appréciation, l'entreprise consolidante a rencontré des difficultés pour faire les évaluations au moment de la mise en équivalence, ces évaluations sont reconsidérées au moment de la prise de contrôle ».~~

~~Suppression du dernier alinéa du § 230 : « Comme indiqué au § 21121, les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire. Si tel est le cas, le coût de chaque acquisition complémentaire de titres est ventilé entre les éléments du bilan consolidé pour lesquels l'affectation du coût se justifie, et amorti sur la durée de vie résiduelle de ces éléments ».~~

1.4 - Frais d'émission des titres (instruments de capitaux propres) (§ 210 / R99-02)

Par cohérence avec l'avis n° 2000-D du Comité d'urgence, les frais d'émission des titres doivent être imputés sur les capitaux propres et non inclus dans le coût d'acquisition des titres.

En conséquence le 5^{ème} alinéa § 210 est ainsi modifié : « Dans tous les cas énoncés ci-dessus, outre la valeur des actifs remis par l'acquéreur au vendeur, le coût d'acquisition des titres inclut les coûts directs, nets de l'économie d'impôts correspondante (droits d'enregistrement, ~~frais d'émission des titres, honoraires versés aux consultants et experts externes participant à l'opération, à l'exception des frais d'émission de titres qui sont imputables nets d'impôts sur les capitaux propres~~) ».

1.5 - Distinction entre immobilisations incorporelles identifiables et écart d'acquisition (§ 2111 / R.99-02)

Du fait de l'insertion des nouvelles règles d'identification, d'évaluation et de comptabilisation des actifs définies dans le règlement n° 2004-06, un actif incorporel devra être reconnu distinctement de l'écart d'acquisition s'il est identifiable et s'il est mesurable de façon fiable. Il en résulte que les éléments incorporels non identifiables au sens de l'article 211-3 du règlement n° 99-03, ou non évaluables de manière fiable au sens des articles 311-1 et 311-3 du règlement précité ne devront pas être reconnus séparément, mais inclus dans la valeur globale de l'écart d'acquisition.

Le deuxième alinéa du paragraphe 2111 est ainsi modifié : « ~~Un actif incorporel n'est susceptible d'être inscrit séparément au bilan consolidé que si son évaluation peut être faite selon de critères objectifs et pertinents, essentiellement fondés sur les avantages économiques futurs qu'il permettra de dégager ou sa valeur de marché s'il existe une.~~ »

« Un actif incorporel est reconnu et inscrit séparément au bilan consolidé dès lors qu'il répond aux conditions de définition et de comptabilisation prévues aux articles 211-3 et 311-1 du règlement n° 99-3 et aux dispositions de l'article 311-3.2 pour les projets de développement en cours nettement individualisés. Son évaluation doit être faite selon des critères objectifs et pertinents, essentiellement fondés sur sa valeur de marché s'il en existe une ou sur les avantages économiques futurs qu'il permettra de dégager. »

Parts de marché

Les parts de marché qui ne sont pas séparables et ne résultent pas de droits légaux ou contractuels, ne satisfont pas au caractère identifiable défini par l'article 211-3 du règlement n° 99-03. Par conséquent, quand elles ne répondent pas à la nouvelle définition d'un actif incorporel elles ne peuvent pas être dissociées de l'écart d'acquisition.

Le 1^{er} alinéa du paragraphe 2111 est modifié comme suit : « les actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise, y compris les éléments incorporels, sont des éléments susceptibles d'être évalués séparément dans des conditions permettant un suivi de leur valeur. Pour les actifs incorporels, tel peut être notamment le cas des brevets, marques et ~~parts de marché, droits au bail, relations contractuelles avec les clients...~~ ».

1.6 - Provisions pour restructuration de l'entreprise acquise (§ 21122 / R.99-02)

Les coûts de restructuration de l'entreprise acquise ne peuvent être comptabilisés comme un passif identifiable que s'ils répondent au plus tard à la date d'acquisition, aux conditions de l'article 312-1.2 du règlement n° 99-03 et non plus jusqu'à la fin du délai d'affectation.

En conséquence l'alinéa du paragraphe 21122 relatif aux provisions est ainsi modifié :

« A la date d'acquisition, les passifs de l'entreprise acquise doivent satisfaire aux critères de reconnaissance d'un passif selon les dispositions de l'article 312-1-1 du règlement n°99-03. Leur évaluation tient compte de tous les risques et charges identifiés à cette date mais ne tient pas compte des provisions pour pertes d'exploitation futures, en dehors du cas des pertes sur contrats en cours.

Par conséquent, les provisions pour coûts de restructuration ne sont comptabilisées que si au plus tard à la date d'acquisition, elles répondent aux conditions de comptabilisation prévues au 2^{ème} alinéa de l'article 312-8 du règlement n° 99-03 ;

- ~~une annonce publique de ces plans et de leurs conséquences a été faite avant la clôture de l'exercice commencé après la date d'acquisition, c'est à dire avant l'expiration du détail laissé à l'entreprise consolidante pour déterminer de façon précise les valeurs d'entrée des actifs et passifs identifiables.~~***

1.7- Traitement de l'écart d'acquisition – (§ 21130 / R.99-02)

Compte tenu des difficultés de mise en œuvre de la méthode du test de dépréciation pour les groupes dont les titres ou les obligations ne sont pas admis à la négociation sur un marché réglementé, les entreprises pourront comptabiliser l'écart d'acquisition comme suit :

- soit ne pas amortir l'écart d'acquisition et effectuer un test de dépréciation avant la fin de l'exercice d'acquisition, puis un test annuel systématique ;
- soit amortir l'écart d'acquisition sur une période de 20 ans maximum et n'effectuer un test de dépréciation qu'en cas d'indice de perte de valeur.

Le paragraphe n° 21130 est modifié comme suit : « L'écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif immobilisé et amorti sur une durée qui doit refléter, aussi raisonnablement que possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition.

L'écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif immobilisé. Les entreprises consolidantes peuvent :

- soit amortir l'écart d'acquisition positif sur une durée qui doit refléter , aussi raisonnablement que possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition et qui ne peut excéder 20 ans. En cas d'indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué selon les dispositions prévues par l'article 322-5 du règlement n° 99-03 ;***
- soit ne pas amortir l'écart d'acquisition positif et effectuer un test de dépréciation avant la fin de l'exercice d'acquisition, puis un test annuel systématique selon les dispositions prévues par l'article 322-5 du règlement n° 99-03, ou plus fréquemment s'il existe un indice de perte de valeur.***

La méthode retenue est appliquée de manière cohérente et permanente à l'ensemble des acquisitions du groupe. Toute dépréciation comptabilisée est irréversible quelle que soit l'option choisie ».

~~*Des changements significatifs défavorables intervenus dans les éléments qui ont servi à déterminer un plan d'amortissement conduisent à un amortissement exceptionnel ou à la modification du plan d'amortissement, toute provision pour dépréciation étant exclue. Si des changements significatifs favorables interviennent, ceux-ci conduisent à une modification du plan d'amortissement futur à l'exclusion de toute reprise d'amortissement ».*~~

1.8 – Écart d'acquisition négatif (§ 21131 / R.99-02)

Il est précisé que les actifs incorporels qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif, ne doivent pas être inscrits au bilan consolidé s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif.

En conséquence le deuxième alinéa du paragraphe 21131, est modifié comme suit :
~~« sauf cas exceptionnels dûment justifiés dans l'annexe, la constatation d'écarts d'évaluation positifs ne doit pas avoir pour conséquence de faire apparaître un écart d'acquisition négatif. Toutefois, lors de l'acquisition, les actifs incorporels identifiés qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif ne doivent pas être comptabilisés au bilan consolidé s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif ».~~

1.9-Coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur (§ 21122 / R.99-02)

Les coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur ne peuvent pas être considérés comme un élément du coût d'acquisition de l'entreprise acquise.

En conséquence, le 2^{ème} alinéa du paragraphe 21122 relatif aux provisions est supprimé :
~~« En outre pour la partie de ces programmes qui concerne l'entreprise consolidante, seuls les coûts correspondant à une réduction de la capacité faisant double emploi du fait de l'acquisition sont pris en compte et inclus dans le coût d'acquisition des titres, pour les montants net de l'économie correspondante ».~~

1.10 - Produits dérivés

A la date d'acquisition, les contrats à terme fermes ou conditionnels acquis doivent être comptabilisés et évalués à leur valeur de marché.

Un dernier alinéa est rajouté au paragraphe 21122 rédigé comme suit :

- **Contrats à terme fermes ou conditionnels**

« Les contrats à terme fermes ou conditionnels (swap, option,...) dans lesquels l'entreprise acquise est partie prenante sont comptabilisés en tant qu'actif ou passif à leur valeur d'entrée à la date d'acquisition. La valeur d'entrée correspond à la valeur de marché déterminée par référence au cours de bourse s'ils sont cotés ou négociés sur un marché organisé ou à partir de techniques d'évaluation reconnues selon des pratiques généralement admises s'ils résultent de transactions de gré à gré. Après la date d'acquisition, ils sont évalués et comptabilisés selon les dispositions des articles 372-1, 372-2 et 372-3 et 445/52 du règlement n° 99-03 ».

1.11 - Pertes d'exploitation futures (§ 21121 / R.99-02)

Les pertes d'exploitation futures qui ne répondent pas aux conditions de définition et de comptabilisation prévues aux articles 312-8 du règlement n° 99-03, ne peuvent être reconnues au passif. Toutefois, l'évaluation des actifs doit tenir compte, selon les modalités prévues au paragraphe 21121, des pertes et autres coûts futurs engendrés par leur utilisation ou exploitation temporaire éventuelle, ou par leur cession ultérieure. Une provision n'est comptabilisée que dès lors qu'elle respecte les critères de reconnaissance du règlement n°99-03.

En conséquence, le troisième alinéa du paragraphe 21121 est modifié comme suit étant précisé que les actifs destinés à être revendus s'entendent « des actifs destinés à être revendus à brève échéance » : *« Les biens non destinés à l'exploitation, c'est-à-dire les actifs destinés à être revendus à brève échéance ou les actifs non nécessaires à l'exploitation, sont évalués à leur valeur de marché à la date d'acquisition ou, en l'absence de marché, à leur valeur vénale nette des coûts de sortie. Cette valeur pourra, le cas échéant, être actualisée si les actifs concernés ne génèrent aucun revenu pendant la période de détention résiduelle estimée. ~~S'il s'agit de secteurs complets d'activité destinés à être cédés ou arrêtés, leurs pertes d'exploitation prévues sont intégralement provisionnées à la date d'acquisition, après déduction des plus-values de cession attendues~~ ».*

1.12 - Projets de recherche et développement en cours (§ 21122 / R.99-02)

A la date d'acquisition, seuls les projets de développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale et satisfaisant aux conditions de l'article 311-3 du règlement n° 99-03, doivent être comptabilisés séparément de l'écart d'acquisition.

Le paragraphe 21122 du règlement n° 99-02 est ainsi modifié : « *Projets de recherche et développement en cours : la partie du coût d'acquisition correspond aux projets de recherche et développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable est comptabilisée en charges. Par exception, la partie du coût d'acquisition correspondant à des projets de recherche appliqué et de développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable nettement individualisés et ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale, est immobilisé si telle est la méthode du groupe ; elle peut l'être dans l'autre cas* ».

« Les projets de développement en cours acquis qui sont identifiables et évaluables de manière fiable sont comptabilisés séparément en immobilisations incorporelles indépendamment de la méthode appliquée par le groupe, s'ils satisfont aux conditions de définition et de comptabilisation de l'article 311-3 du règlement n° 99-03.

Les coûts de développement ainsi comptabilisés à l'actif lors de l'acquisition sont amortis selon les dispositions de l'article 322-4 du règlement n° 99-03.

Les projets de développement ou de recherche qui ne répondent pas à cette définition sont inclus dans l'écart d'acquisition ».

La comptabilisation des coûts de développement ultérieurs dépend de la méthode appliquée par le groupe et non de celle retenue lors de l'acquisition.

1.13 - Impôts différés (§ 315 / R.99-02)

Par convergence avec la norme internationale qui n'actualise pas les actifs et passifs d'impôts différés, le principe d'actualisation des impôts différés est supprimé.

Le 3^{ème} alinéa du § 315 est modifié comme suit :

- « ~~les actifs et passifs d'impôts différés sont actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi. Il n'y a pas lieu d'actualiser l'impôt différé calculé sur une différence temporaire engendrée par une opération comptabilisée pour une valeur déjà actualisée, par exemple sur les provisions pour retraites.~~

-« Les actifs et passifs d'impôts différés ne sont pas actualisés ».

De même, le quatrième tiret du paragraphe 316 « Informations à porter dans l'annexe » est supprimé : « ~~en cas d'actualisation des impôts différés, indication de la méthode et du taux d'actualisation ainsi que de l'impact de l'actualisation sur les actifs et passifs d'impôts différés~~ ».

1.14 - Retraitement des cessions-bail (§ 300 / R.99-02)

Le traitement des plus-values réalisées à l'occasion des opérations de cession-bail est modifié.

En conséquence au paragraphe 300, le premier tiret de la rubrique « Les contrats de location financement... » est modifié comme suit : « - chez le preneur : au bilan sous forme d'une immobilisation corporelle et d'un emprunt correspondant ; au compte de résultat, sous forme d'une dotation aux amortissements et d'une charge financière ; ~~ou entre, les plus-values à l'occasion d'opérations de cession-bail devraient être étalées sur la durée du contrat, lorsque le bien est repris à bail, directement ou par personne interposée, dans le cadre d'une opération de location financement.~~

Le nouveau traitement des opérations de cession-bail, inséré après la précédente rubrique, est ainsi précisé :

- *Opérations de cession-bail*
- i. *Pour les groupes qui appliquent la méthode préférentielle, le traitement comptable de l'opération dépend de la nature du bail conclu simultanément à la vente. Si le bail permet au cédant de conserver les risques et les avantages résultant du bien loué, le bail est une location financement et aucune cession n'est réputée avoir eu lieu. Dans ce cas, il convient :*
 - *d'éliminer le résultat de la cession figurant au compte de résultat du cédant-preneur ;*
 - *de reconstituer à l'actif du bilan la valeur brute et les amortissements cumulés du bien cédé à la date de cession ;*
 - *de continuer d'amortir le bien cédé dans les mêmes conditions qu'avant la cession, sur la base de sa durée d'utilisation ou sur la durée du contrat si celle-ci est plus courte ;*
 - *de constater au passif une dette à hauteur du prix de cession perçu par le cédant ;*
 - *d'enregistrer ultérieurement les flux relatifs à la dette ;*

En cas de moins value, l'immobilisation est maintenue à sa valeur comptable d'origine et le cas échéant dépréciée si la perte correspond à une diminution de sa valeur recouvrable.

Si les risques et les avantages ont été transférés au bailleur, une cession a eu lieu et le bail est une location simple. Le gain provenant de la cession est comptabilisé au compte de résultat; toutefois, si le prix de vente est supérieur à la valeur de marché du bien, l'excédent du prix de vente est étalé sur la durée du contrat en atténuation du loyer. »
- ii. *Pour les groupes qui n'appliquent pas la méthode préférentielle, si le bail est une location financement, la plus-value réalisée lors de la vente est enregistrée au passif en vue de sa reprise dans les résultats ultérieurs au prorata des loyers ; si le bail est une location simple, le traitement comptable est identique à celui appliqué en cas de mise en œuvre de la méthode préférentielle. »*

1.15 - Annexe (§ 424 / R.99-02)

- b) Autres postes du bilan :

Suite à la suppression de l'actualisation des impôts différés, le quatrième tiret de la rubrique « *Impôts sur les bénéfices* » est supprimé.

- Méthodes préférentielles :

Concernant la réalisation du test de dépréciation ou la comptabilisation des coûts de développement, des engagements de retraite et avantages similaires, des contrats de location financement, des contrats à long terme, les entreprises doivent indiquer expressément dans l'annexe, les références et les modalités d'application de la méthode utilisée.

Une rubrique « *Méthodes préférentielles* » est ajoutée au b) du paragraphe 424 ainsi rédigé :

« Méthodes préférentielles

Quand les entreprises appliquent les méthodes préférentielles pour comptabiliser les coûts de développement, les engagements de retraite et avantages similaires, les contrats de location financement, les contrats à long terme, elles doivent indiquer expressément dans l'annexe la référence et les modalités d'application de la méthode de comptabilisation utilisée. Il en est de même pour la détermination des indices de perte de valeur et les modalités de calcul utilisées pour les tests de dépréciation prévus au 1^{er} alinéa du § 21130 ».

2 - Modifications de forme résultant du décret et du règlement n° 2004-06

Le décret en cours de publication qui modifie les décrets n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales et n° 83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines formes de sociétés, remplace les termes de « *provisions pour risques et charges* » par « *provisions* » et les termes de « *provisions pour dépréciation* » par « *dépréciations* ».

Les charges différées et à étaler (et donc, les charges à répartir) ont été supprimées par le règlement n° 2004-06.

2.1 – Modifications de dénominations résultant du décret

- **Remplacement des termes « provisions pour risques et charges » par « provisions »**

Au § 21120 - Principes généraux : dernier alinéa ;

Au § 2611 - Provisions ;

Au § 292 - Consolidations ultérieures : au dernier alinéa ;

Au § 40 - Bilan : au passif du modèle de bilan ;

Au § 424 - Explications des postes du bilan et du compte de résultat et de leurs variations

- b) Autres postes du bilan : à l'alinéa concernant les provisions pour risques et charges.

- **Remplacement des termes « provisions pour dépréciation » par « dépréciations »**

Au § 21120 - Principes généraux : au premier alinéa ;

Au § 21130 :-Ecart d'acquisition positif : au dernier aliéna ;

Au § 2611 - Provisions ;

Au § 271 - Acquisition des titres de capital de l'entreprise consolidante par elle-même ou par des entreprises contrôlées et cession de ces titres : au 2^{ème} alinéa ;

Au § 28101 - Opérations affectant le résultat consolidé : au dernier alinéa ;

Au § 293 - Elimination des opérations internes : au dernier alinéa ;

Au § 421-b-1^{er} tiret - Remplacement des termes « amortissements exceptionnels » par « dépréciations » ;

Au § 424 - Explications des postes du bilan et du compte de résultat et de leurs variations -

a) Postes d'actifs immobilisés - « Pour chacun des postes d'actifs immobilisés présentés au bilan » : au premier tiret ;

c) Postes du compte de résultat - « Amortissements et provisions » - : au 2^{ème} tiret.

2.2 – Modifications résultant du règlement n° 2004-06

Au § 21122 - Détermination de la valeur d'utilité des actifs et passifs destinés à l'exploitation – Suppression des termes « Charges à répartir » au § - Actifs incorporels ayant la nature de frais d'établissement.

3 - Modalités de première application

3.1 – Date de première application

Il est proposé au CRC que le règlement modifiant le règlement n° 99-02 s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 avec possibilité d'une application anticipée pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

3.2 – Mesures transitoires

Par mesure de simplification, les changements résultant des modifications actées dans un objectif d'actualisation et d'harmonisation avec les comptes individuels et les évolutions internationales sont appliqués de manière prospective :

- *Réestimation partielle*

La méthode de réestimation partielle n'est plus applicable pour les nouvelles acquisitions postérieures à la date d'application du présent règlement. Les entreprises concernées sont dispensées, suite à la suppression de la méthode de réestimation partielle, de retraiter les évaluations antérieures à la date d'application du présent règlement.

Les montants constatés au bilan d'ouverture sont maintenus en l'état et les acquisitions complémentaires d'intérêts minoritaires ne donnent pas lieu à une affectation du coût d'acquisition entre les différents éléments d'actifs et de passifs ni à une réestimation de la valeur de ces actifs et passifs.

La différence entre le coût d'acquisition complémentaire et la quote-part d'intérêt acquise sera comptabilisée dans l'écart d'acquisition conformément au § 230 alinéa 1 et 2 du présent règlement.

Toutefois des mesures sont prévues pour les cas particuliers suivants :

- **Parts de marché**

- Lors de la première application du nouveau règlement, les valeurs nettes comptables des parts de marché comptabilisées séparément en immobilisations incorporelles sont reclassées en écart d'acquisition dans le bilan d'ouverture, en prenant en compte l'impact éventuel des intérêts minoritaires.
- Selon l'option retenue par l'entreprise, la valeur nette comptable de l'écart d'acquisition "corrigé" comprenant désormais les parts de marché, sera soumise soit au test de dépréciation annuel, soit amortie sur la durée restant à courir de l'écart d'acquisition initial qui ne peut excéder 20 ans.

- **Impôts différés**

Les impôts différés calculés à partir de la première application du règlement ne sont plus actualisés. La désactualisation des impôts différés relative à l'acquisition et post-acquisition est comptabilisée en capitaux propres.

- **Provisions pour restructuration de l'entreprise acquise**

Les provisions pour restructuration de l'entreprise acquise constatées au bilan d'ouverture à la date de première application du présent règlement et qui ne répondent pas aux nouveaux critères de reconnaissance des passifs (cf paragraphe 1.6) doivent normalement être réintégrées par capitaux propres.

Toutefois dans le cas où les critères de reconnaissance qui n'étaient pas satisfaits à la date d'ouverture, le sont à la date de fin d'exercice (annonce du plan de restructuration...), la provision est maintenue en l'état

Application prospective		
Modifications proposées	Modalités d'application	Traitement des soldes constatés au bilan d'ouverture
Réestimation partielle	Suppression à compter de la date de première application.	Pas de retraitement des acquisitions antérieures. Pas d'ajustement des valeurs des actifs et passifs dans le bilan d'ouverture.
Parts de marché et autres actifs incorporels non identifiables reclassés en écart d'acquisition	Reclassement des valeurs nettes comptables constatées au bilan d'ouverture en écart d'acquisition.	Amortissement ou test de dépréciation à partir des valeurs nettes comptables constatées dans le bilan d'ouverture.
Impôts différés	- Suppression de l'actualisation des impôts différés calculés après la première application du règlement ;	Réintégration par capitaux propres.
Provisions pour restructuration de l'entreprise acquise	Application aux nouvelles acquisitions	Maintien si conditions remplies à la clôture