

## CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

AVIS N° 2009-20 DU 3 DÉCEMBRE 2009

# Afférent à l'actualisation du règlement n°99-07 du CRC Relatif aux comptes consolidés

---

## 1. Contexte

Le règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques a été actualisé par le règlement n°2005-10 du CRC du 3 novembre 2005.

Cette mise à jour visait plus particulièrement à :

- assurer une cohérence avec les principes comptables non liés à la consolidation découlant notamment des règlements n°2000-06 du CRC relatifs aux passifs, n°2002-10 du CRC relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs et n°2004-06 du CRC relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ;
- assurer une convergence partielle et prudente avec certaines dispositions des normes internationales dans la mesure où le règlement n°99-02 du CRC ne concerne que les groupes qui n'appliquent pas les normes IFRS ;
- prendre en compte les modifications de dénomination introduites par le décret pris pour l'application de la directive n°2003/51/CE et modifiant le décret 67-326 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales et le décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 relatif aux obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés.

Le règlement n°99-07 du CRC relatif aux règles de consolidation des établissements de crédit et certaines entreprises d'investissement a été actualisé par le règlement n°2005-05 du CRC du 3 novembre 2005. Néanmoins, ce règlement ne visait qu'à prendre en compte les modifications de terminologie introduites par le décret pris pour l'application de la directive n°2003/51/CE et les autres mises à jour n'ont pas été prises en compte (dans la mesure où il a été pris suite à l'avis du CNC n° 2005-07 antérieur à l'avis 2005-10 relatif aux modifications du CRC 99-02).

Il apparaît dès lors nécessaire d'assurer la cohérence du règlement n°99-07 du CRC avec le règlement n° 99-02 du CRC, suite aux modifications introduites par le règlement n°2005-10 du CRC, sauf lorsque les spécificités du secteur bancaire justifient un traitement comptable différent. C'est l'objet de ce présent avis.

## **2. Modification du règlement n°99-07 du CRC**

### ***2.1 - Prise de contrôle par l'entreprise consolidante par apport partiel d'actifs (§ 21)***

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 du CRC relative au traitement comptable des fusions et opérations assimilées est insérée au paragraphe 21 de manière cohérente avec le règlement n°99-02 du CRC.

**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. »

### ***2.2 - Méthode dérogatoire (§ 215)***

**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 du CRC.**

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 du CRC. »

### ***2.3- Méthode de réestimation partielle ( § 21121, 220, 221 et 230)***

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 ».~~

#### **2.4 - Frais d'émission des titres émis (instruments de capitaux propres) (§ 210)**

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

En conséquence le 5<sup>ème</sup> 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) ».

#### **2.5 - Distinction entre immobilisations incorporelles identifiables et écart d'acquisition (§ 2111)**

Du fait de l'insertion des nouvelles règles d'identification, d'évaluation et de comptabilisation des actifs définies dans le règlement n° 2004-06 du CRC, 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 du CRC, 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 : « Toutefois, 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° 99-03 du CRC 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. »*

## **2.6 - Provisions pour restructuration de l'entreprise acquise (§ 21122)**

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 du CRC 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 de son 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 du CRC. 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<sup>ème</sup> alinéa de l'article 312-8 du règlement n° 99-03 du CRC ;*

~~*A la date de son acquisition, l'évaluation des passifs de l'entreprise acquise tient compte de tous les risques et charges identifiés à cette date mais ne tient pas compte des provisions pour pertes d'exploitation futures relatives à des activités devant être poursuivies, en dehors du cas des pertes sur contrats en cours.*~~

~~*Par ailleurs, la constatation de provisions pour coûts de restructuration ne peut être faite que dans le strict respect des conditions suivantes :*~~

- ~~*• les programmes de réorganisation sont clairement définis par les organes de direction, et leur coût est estimé avec un détail suffisant ;*~~
- ~~*• 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 délai laissé à l'entreprise consolidante pour déterminer de façon précise les valeurs d'entrée des actifs et passifs identifiables. »*~~

## **2.7 – Écart d'acquisition négatif (§ 21131)**

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 ».*

## **2.8-Coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur (§ 21122)**

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<sup>ème</sup> 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 ».~~

## **2.10 - Pertes d'exploitation futures (§ 21121)**

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 du CRC, 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 du CRC.

**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 actifs, passifs et éléments de hors bilan non destinés à l'exploitation, c'est-à-dire les éléments destinés à être revendus ou transférés à brève échéance à la suite du rachat de l'entreprise acquise ou les éléments 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 nette probable de réalisation vénale nette des coûts de sortie. Cette valeur pourra, le cas échéant, être actualisée si les éléments concernés ne génèrent aucun revenu pendant la période de portage-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 ».~~

## **2.11 - Projets de recherche et développement et logiciels en cours de création (§ 21122)**

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 du CRC, doivent être comptabilisés séparément de l'écart d'acquisition.

Le paragraphe 21122 du règlement n° 99-07 est ainsi modifié : « ~~- Projets de recherche et développement en cours : la partie du coût d'acquisition correspondant 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~~

~~- logiciels en cours de création : la partie du coût d'acquisition correspondant aux logiciels en cours de création, identifiables et évaluables de manière fiable, est comptabilisée immédiatement en charges. Par exception, la partie du coût d'acquisition correspondant à des logiciels en cours de création est comptabilisée en immobilisation si les conditions de réussite technique (et de rentabilité commerciale, en ce qui concerne les logiciels mères créés et destinés à un usage commercial) sont réunies et si l'acquéreur a l'intention d'en terminer la production et de s'en servir durablement comme moyens d'exploitation».~~

« Les projets de développement en cours acquis, dont les logiciels en cours de création, 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 du CRC.

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 du CRC.

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.

## 2.12 - Impôts différés (§ 315)

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<sup>ème</sup> 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~~ ».

## 2.13 – Annexe (§ 424)

b) Postes du compte de résultat :

Suite à la suppression de l'actualisation des impôts différés, le cinquième 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 a) 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.*

## 3 - Modifications de forme résultant du décret n° 2005-1757 et du règlement n° 2004-06 du CRC

Le décret n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 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 du CRC.

### 3.1 – Modifications de dénominations résultant du décret

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

Au § 21120 - Principes généraux : dernier alinéa ;

Au § 21122 section a, i et j

Au § 2611 - Provisions ;

Au § 292 - Consolidations ultérieures : au dernier alinéa ;

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

Au § 21120 - Principes généraux : au premier alinéa ;

Au §21123 - Remplacement des termes « amortissements exceptionnels » par « dépréciations »

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<sup>ème</sup> alinéa ;

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

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

Au § 421-b-2<sup>ème</sup> tiret - Remplacement des termes « amortissements exceptionnels » par « dépréciations » ;

### **3.2 – Modifications résultant du règlement n° 2004-06 du CRC**

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

## **4 - Modalités de première application**

### **4.1 – Date de première application**

Il est proposé au CRC que le règlement modifiant le règlement n° 99-07 du CRC s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

### **4.2 – 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 :

- **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.



| <b>Application prospective</b> |  |   |
|--------------------------------|--|---|
| <b>Modifications proposées</b> | <b>Modalités d'application</b>   | <b>Traitement des soldes constatés au bilan d'ouverture</b>   |
| 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. |
| Impôts différés                | - Suppression de l'actualisation des impôts différés calculés après la première application du règlement ; | Réintégration par capitaux propres.   |