

## 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](#)
  - [Fonds de commerce](#)
- [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.- Rappel de certaines règles et principes maintenus dans le règlement n° 99-02**

- [2.1 - Date d'acquisition \(§ 1020 / R.99-02\)](#)
- [2.2 - Détermination du coût d'acquisition \(§ 220 / R.99-02\)](#)
- [2.3 - Délai d'affectation des actifs et passifs \(§ 2110 / R.99-02\)](#)
- [2.4 - Passifs éventuels](#)
- [2.5 - Engagements relatifs aux avantages à long terme accordés aux salariés \(§ 300 / R.99-02\)](#)

#### **3 - Modifications de forme résultant du décret et du règlement n° 2004-06**

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

- [4.1 – Date de première application](#)
  - [4.2 – Mesures transitoires](#)
- 

L'objectif de cette actualisation du règlement n° 99-02 n'est pas de prendre en compte toutes les évolutions intervenues dans la norme IFRS 3 « *regroupements d'entreprises* », mais de maintenir des règles adaptées « *aux petits groupes consolidés* ». Ainsi les modifications proposées sont limitées et mesurées, compte tenu par ailleurs des réflexions en cours de l'IASB, quant au projet SME « *Small and Medium Entities* », et de la mise en place du marché non réglementé « *ALTERNEXT* » destiné aux PME.

En effet, 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.

**Les principes d'orientation validés par la section des entreprises du 22 avril 2005, retenus pour cette actualisation du règlement n° 99-02 ont consisté à :**

- garantir la 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, n° 2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs et n° 2004-01 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées ;
- adopter une approche prudente quant à la convergence avec la norme IFRS 3 voire statut quo sur les sujets susceptibles d'évoluer, en particulier par rapport au projet SME de l'IASB. (C'est le cas pour la méthode dérogatoire, le traitement de l'écart d'acquisition, et les modalités de test de dépréciation) ;
- réapprécier la pertinence des options dites « US » (réestimation partielle, comptabilisation initiale à la date d'acquisition des projets de développement identifiés) ;
- clarifier certaines dispositions ayant pu faire l'objet ou non d'interprétations d'instances professionnelles.

Par ailleurs, l'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)***

L'objet de l'avis est de clarifier la notion d'apport partiel d'actifs en précisant que son champ d'application inclut notamment les apports et acquisitions de branches complètes d'activité, la notion d'activité au sens de la norme IFRS 3 n'ayant pas été retenue.

A ce stade, l'homogénéisation avec les comptes individuels a été privilégiée, afin d'avoir une définition commune et cohérente entre la notion d'activité dans les deux jeux de comptes. Ainsi, il est préconisé de reprendre dans le règlement n° 99-02, la définition retenue dans le règlement n° 2004-01 précité pour les apports partiels d'actifs constituant une branche complète d'activité i.e, « *opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome, à une autre personne morale* ».

La rémunération de l'opération par laquelle une société apporte un ensemble d'actifs et de passifs, constituant une branche autonome d'activité, à une autre société, peut être faite par l'attribution de titres remis en échange par la société bénéficiaire des apports ou par remise de trésorerie.

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

Cette méthode avait été initiée en 1999 pour permettre aux groupes français de bénéficier des mêmes avantages que les groupes américains lors des regroupements d'entreprises. Elle dispense l'acquéreur, sous certaines conditions liées au pourcentage d'intérêts acquis et au mode de rémunération, de réévaluer les actifs de l'entreprise acquise et a pour conséquence de ne pas affecter les résultats futurs par la comptabilisation d'amortissements supplémentaires.

Cette méthode présente des avantages pratiques indéniables :

- simplicité : elle évite de reconstituer la valeur de marché des actifs pour des secteurs d'activité ou les « références » à un marché existant rarement ;
- réduction des coûts de l'opération.

Cette méthode dérogatoire au coût d'acquisition est maintenue dans l'avis actualisant le règlement n° 99-02, mais est 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.

A ce stade, les cas d'application devraient désormais être limités et viseraient principalement :

- les opérations de regroupement à l'envers d'entreprises sous contrôle distinct ;
- les opérations de regroupement sous contrôle commun comptabilisées dans les comptes consolidés d'un sous groupe ne contrôlant pas l'une des entreprises partie prenante de l'opération.

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

La méthode de réestimation partielle avait été maintenue en 1999 pour permettre aux sous-groupes ou filiales des groupes américains ou aux groupes cotés de ne pas remettre en cause ou de ne pas avoir à retraiter les évaluations retenues dans leurs comptes consolidés antérieurs. Dans la mesure où son application par les autres entreprises est peu utilisée et en raison de l'évolution attendue des normes comptables américaines sur ce point, il a été décidé de supprimer cette méthode dans le présent projet d'avis.

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

Selon les dispositions actuelles du paragraphe 210 du règlement n° 99-02, les frais d'émission des titres doivent être incorporés au coût d'acquisition des titres de l'entreprise acquise alors que l'avis n° 2000-D du Comité d'urgence préconise de les imputer sur les capitaux propres, de manière similaire aux dispositions de la norme IFRS 3.

En conséquence, dans un souci d'homogénéisation des principes français, il a été décidé d'aligner les dispositions du règlement n° 99-02 sur celles du Comité d'urgence et de converger de ce fait avec la norme IFRS 3 dans sa version actuelle.

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

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, le règlement n° 2004-06 définit de nouvelles règles d'identification, d'évaluation et de comptabilisation des actifs et notamment des actifs incorporels. Dans un souci de cohérence de traitement entre la reconnaissance des actifs corporels et incorporels dans les comptes individuels et dans les comptes consolidés, il a été décidé d'intégrer dans l'avis, les nouvelles dispositions de reconnaissance d'un actif. Ainsi, un actif incorporel ne sera reconnu lors d'un regroupement que s'il est identifiable c'est-à-dire s'il est séparable ou s'il résulte d'un droit légal ou contractuel et s'il peut être mesuré de façon fiable.

Ces nouvelles règles d'identification devraient conduire à reconnaître et à comptabiliser séparément à l'actif lors de l'application de la méthode de l'acquisition, davantage d'actifs incorporels qui étaient compris antérieurement dans l'écart d'acquisition.

Il résulte de ces dispositions et afin d'enlever toute éventuelle ambiguïté à la reconnaissance des actifs incorporels lors de l'application de la méthode de l'acquisition, que les actifs incorporels non identifiables ou non évaluables de manière fiable ne seront pas comptabilisés séparément, et seront par conséquent inclus dans la valeur globale de l'écart d'acquisition.

#### **Parts de marché**

Selon les dispositions actuelles du règlement n° 99-02, les parts de marché sont comptabilisées séparément de l'écart d'acquisition quand elles peuvent être évaluées de manière fiable. Or, dans le cadre de cette nouvelle définition et des conditions de comptabilisation, celles-ci ne pourront plus être reconnues distinctement à l'actif dans le cadre de l'affectation du prix d'acquisition. En effet, une part de marché n'est pas identifiable, puisqu'elle n'est pas séparable des activités de l'entreprise et ne résulte pas de droits légaux ou contractuels.

#### **Fonds de commerce**

En ce qui concerne le fonds de commerce de l'entreprise acquise, les nouvelles dispositions impliqueront d'identifier et comptabiliser en immobilisations incorporelles, tous les éléments susceptibles d'être évalués séparément de manière fiable, comme notamment le droit au bail, mais aussi dans certains cas les portefeuilles de relations contractuelles avec la clientèle.

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

Les dispositions actuelles définies au paragraphe 21122 du règlement n° 99-02 prévoient qu'un passif pour restructuration peut être reconnu lors d'une acquisition si une annonce publique du plan est faite avant la clôture de l'exercice commencé après la date d'acquisition (soit un délai qui peut aller jusqu'à 24 mois après la date d'acquisition).

Or, ces modalités de prise en compte d'un passif de restructuration dans le cadre d'une acquisition (date du fait générateur) ne sont plus cohérentes avec celles prévues par les articles 312-1.1 et 312-8 du règlement n° 99-03 (notion d'événement connu et annoncé à la clôture, ou à la date d'acquisition).

Par souci de cohérence de traitement entre les comptes individuels et les comptes consolidés, il a été décidé d'aligner les principes de reconnaissance d'un passif et par conséquent d'intégrer dans l'avis actualisant le règlement n° 99-02, les dispositions relatives à la prise en compte d'un passif de restructuration prévues par les articles susvisés.

Cet alignement fait partie en outre des points de convergence avec la norme IFRS 3 (§ 41) sur la comptabilisation des coûts de restructuration de l'entreprise acquise.

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

Actuellement, en application des dispositions du règlement n° 99-02, l'écart d'acquisition est amorti sur une durée qui doit refléter les hypothèses et objectifs fixés lors de l'acquisition, (dans la pratique les durées retenues varient entre 5 et 40 ans), une dépréciation irréversible étant constatée en cas de changements significatifs défavorables dans les éléments qui ont servi à déterminer le plan d'amortissement.

Dans la norme IFRS 3, l'amortissement de l'écart d'acquisition a été supprimé pour être remplacé par un test de dépréciation annuel systématique " *impairment test* ". Cette nouvelle disposition implique que les groupes mettent en place et conçoivent chaque année un test qui soit opérationnel et rigoureux pour vérifier que l'écart d'acquisition n'a pas perdu de valeur.

Or, compte tenu des difficultés de mise en œuvre de la méthode du test de dépréciation pour des groupes qui ne sont pas cotés, il a été proposé l'option de comptabilisation suivante consistant :

- soit à maintenir le traitement actuel conduisant à amortir l'écart d'acquisition sur une période " *plafonnée* " de 20 ans et n'effectuer un test de dépréciation qu'en cas d'indice de perte de valeur ;
- soit, à l'instar de la norme IFRS 3, à ne pas amortir l'écart d'acquisition et à effectuer un test de dépréciation avant la fin de l'exercice d'acquisition, puis un test annuel systématique.

Il a été considéré que l'introduction de la méthode du test de dépréciation systématique devrait permettre aux entreprises s'inscrivant dans un projet d'adoption à terme des normes internationales, de faciliter leur transition à ce nouveau référentiel sur ce point.

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

L'écart d'acquisition négatif est rapporté au résultat (i.e. qu'il peut être étalé) conformément aux hypothèses retenues et aux objectifs fixés lors de l'acquisition en principes français (§ 21131 alinéa 3), alors qu'il est comptabilisé immédiatement en résultat lors de l'acquisition selon la norme IFRS 3. Toutefois, l'avis propose de maintenir le traitement actuel, étant considéré que l'écart d'acquisition négatif pouvait représenter :

1. soit des pertes ou coûts futurs qui seront supportés par l'entreprise acquise mais qui ne répondent pas à la définition d'un passif à la date d'acquisition ;
2. des passifs éventuels non comptabilisés au moment de l'acquisition car ne satisfaisant pas aux critères de reconnaissance.

Sur cette base, la comptabilisation immédiate en résultat, n'apparaît pas justifiée.

Par ailleurs il est précisé dans l'avis 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. Le deuxième alinéa du paragraphe 1131 sera modifié en conséquence.

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

Conformément aux dispositions du paragraphe 21122 du règlement n° 99-02, les coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur sont considérés comme un élément du coût d'acquisition des titres.

Or, l'avis supprime cette disposition dans la mesure où l'incorporation des coûts de restructuration de l'acquéreur dans le coût d'acquisition des titres est rarement appliquée dans la pratique. Il a été considéré que la convergence avec la norme IFRS 3 qui n'intègre pas les coûts de restructuration comme un élément du coût d'acquisition des titres, était donc souhaitable sur ce point.

### ***1.10 - Produits dérivés***

Actuellement les produits dérivés sur instruments financiers sont simplement mentionnés en engagements hors bilan.

Toutefois dans le cadre d'une acquisition, il paraît difficile de ne pas comptabiliser ou reconnaître en tant qu'actifs ou passifs identifiables de tels instruments dès lors :

- qu'ils ont été mis en place pour la couverture d'emprunts ou de prêts exposés au risque de taux notamment (swaps de taux) ou d'opérations en devises (options ou contrats de vente ou d'achat à terme) ;
- qu'ils ont un impact sur la valeur de ces éléments. En IFRS, les instruments dérivés (utilisés dans le cadre d'opérations spéculatives ou de couverture) sont comptabilisés à la valeur de marché à la date d'acquisition.

Dans l'immédiat et dans la mesure où ces instruments ont un impact sur la valeur des éléments acquis, l'avis préconise qu'ils soient comptabilisés, selon la règle générale, à leur valeur de marché à la date d'acquisition. En revanche, l'objet de cet avis n'est pas de faire à ce stade, de propositions sur leur traitement ultérieur mais de renvoyer aux dispositions générales du règlement n° 99-03.

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

Le règlement n° 99-02 prévoit que les pertes d'exploitation prévues à la date d'acquisition et portant sur des secteurs complets d'activité destinés à être cédés, peuvent être prises en compte en tant que passifs de l'acquéreur lors d'un regroupement. Or, à l'instar des provisions pour restructuration, cette disposition du règlement n° 99-02 est en contradiction avec les règles de comptabilisation définies par le règlement n° 2000-06 qui interdisent, au cas d'espèce, la comptabilisation de telles provisions.

De même, cette disposition constitue une divergence avec la norme IFRS 3 selon laquelle un acquéreur ne peut pas comptabiliser lors de l'affectation du coût d'acquisition, un passif pour pertes futures ou tout autre coût qu'il s'attend à encourir du fait du regroupement. Dans la plupart des cas, ces coûts ou pertes sont pris en compte lors de l'évaluation des actifs.

Dans la mesure où l'évaluation de tels actifs tient compte des pertes et autres coûts futurs engendrés par leur utilisation ou exploitation temporaire éventuelle et par leur cession ultérieure, une provision au passif ne peut être reconnue que si elle répond aux conditions de définition et de comptabilisation prévues aux articles 312-8 et 441/15 du règlement n° 99-03.

Par ailleurs sans reprendre les dispositions de la norme IFRS 5 qui conduisent à classer séparément au bilan « *les actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) comme détenus en vue de la vente* », l'avis précise qu'il s'agit des actifs destinés à être revendus à brève échéance (généralement 12 mois).

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

Selon les dispositions actuelles du §21122 du règlement n° 99-02, les projets de recherche et développement en cours identifiables et évaluables de manière fiable sont comptabilisés en charges. [Cette disposition s'inscrivait dans le cadre de la volonté du CNC de permettre aux groupes cotés aux Etats Unis de bénéficier de traitements comptables compatibles avec les US GAAP.].

Par exception, les projets de recherche et développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable, ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale sont activés si telle est la méthode du groupe. Dans le cas contraire, ces projets peuvent être, soit activés, soit comptabilisés en charges.

Afin d'assurer la cohérence avec le règlement n° 99-03 et de converger avec la norme IFRS 3, l'avis préconise, de comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition, les seuls projets de recherche et développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable et ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale, qui répondent aux conditions de définition et de comptabilisation des coûts de développement prévues à l'article 311-3 du règlement n° 99-03.

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

Il convient de souligner qu'il s'agit d'une convergence partielle car la norme IFRS 3 (§ 37 et 45) impose de comptabiliser séparément de l'écart d'acquisition, à l'actif du bilan consolidé de l'entreprise acquéreur, tous les projets de recherche et développement en cours qui répondent à la définition d'un actif incorporel, dès lors que leur valeur de marché est déterminable de façon fiable.

En effet, à la différence de la norme IFRS 3, les dispositions de l'avis impliquent que les projets de recherche et développement en cours, identifiables et évaluables lors de l'acquisition, mais qui ne répondent pas aux conditions de comptabilisation susvisées ne soient pas comptabilisés séparément en immobilisation incorporelle mais inclus dans l'écart d'acquisition.

Enfin, l'avis précise que la comptabilisation des frais de développement ultérieurs relatifs aux projets acquis dépend de la méthode appliquée par le groupe et non de celle retenue lors de l'acquisition. Les entreprises qui ont retenu l'option de comptabiliser à l'actif les frais de développement, devront, sur la base des critères d'activation, continuer d'appliquer cette méthode considérée comme préférentielle par le règlement n° 2004-06 au 1<sup>er</sup> janvier 2005. Les entreprises qui ont retenu l'option de comptabilisation des frais en charges, devront comptabiliser les dépenses ultérieures en charges sauf à opter pour la méthode préférentielle à partir de cette date.

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

Pour converger avec la norme IAS 12 et évaluer les actifs et passifs d'impôts différés à leur valeur nominale, l'avis propose de supprimer la disposition actuelle du règlement n° 99-02 permettant d'actualiser, sous certaines conditions, ces éléments.

Par ailleurs il n'a pas été jugé opportun de supprimer, au paragraphe 313, l'exception de la non prise en compte des impôts différés provenant de la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur « des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise ».

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

L'avis préconise un certain nombre de clarifications sur le retraitement dans les comptes consolidés des opérations de cession-bail. Il s'agit des opérations par lesquelles un propriétaire cède des biens à un tiers pour les reprendre dans le cadre d'un contrat de location. Actuellement le règlement n° 99-02 indique que les plus values constatées lors de ces opérations doivent être étalées sur la durée du bail. La clarification apportée par l'avis porte plus spécifiquement sur le traitement de ces plus values, lorsque le contrat est :

- i) un contrat de location financement selon que l'entreprise a opté ou non pour la méthode préférentielle et l'étalement des plus-values réalisées à l'occasion d'opération de cession-bail est maintenu lorsque le groupe n'applique pas la méthode préférentielle ;
- ii) un contrat de location simple.

Cette clarification consiste pour l'essentiel à reprendre les éléments de doctrine de l'avis n° 29 de l'OEC explicité dans l'avis. Elle permet en outre d'assurer pour partie une homogénéité de traitement avec les IFRS.

### ***1.15 - Annexe (§ 424 / R.99-02)***

Les entreprises qui utilisent les méthodes préférentielles pour comptabiliser les coûts de développement, les engagements de retraite et avantages similaires, les contrats de location financement, et les contrats à long terme, doivent indiquer expressément la référence et les modalités d'application de la méthode utilisée. Elles indiquent notamment, si elles se réfèrent totalement ou partiellement aux dispositions d'IAS 38, IAS 19 (ou la recommandation n° 2003-R.01 du 1<sup>er</sup> avril 2003), IAS 17 ou IAS 11 ou une autre méthode. De même en cas de test de dépréciation, les groupes doivent décrire précisément la méthode retenue et indiquer si la méthodologie appliquée est empruntée partiellement ou en totalité à celle développée dans IAS 36 ou si une autre méthodologie a été appliquée.

## **2.- Rappel de certaines règles et principes maintenus dans le règlement n° 99-02**

### ***2.1 - Date d'acquisition (§ 1020 / R.99-02)***

Aucun changement n'a été proposé, la date d'acquisition étant toujours définie comme la date à laquelle le contrôle est transféré à l'entreprise acquéreur.

### ***2.2 - Détermination du coût d'acquisition (§ 220 / R.99-02)***

De même, il a été décidé de conserver la définition actuelle du coût d'acquisition (à l'exception de l'amendement sur le traitement des frais d'émission de titres). Ainsi le coût d'acquisition reste toujours la valeur de marché des actifs remis au vendeur par l'acquéreur, des instruments de capitaux propres émis, et/ou des passifs assumés, majorée de tous les coûts directement attribuables.

### ***2.3 - Délai d'affectation des actifs et passifs (§ 2110 / R.99-02)***

En ce qui concerne le délai d'affectation du coût d'acquisition aux actifs et passifs, il a été convenu de ne pas s'aligner sur la durée de douze mois à compter de la date d'acquisition adoptée en IFRS. En conséquence, celui-ci correspond toujours à la période allant jusqu'à la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à l'acquisition (soit un délai pouvant aller jusqu'à 24 mois si l'acquisition a été effectuée le 1er janvier).

### ***2.4 - Passifs éventuels***

Il n'a pas été estimé opportun de modifier les règles françaises, étant précisé que la comptabilisation/définition des passifs éventuels pourrait être modifiée dans le cadre de la phase II du projet " *Business combination* ".

Il convient de rappeler que la norme IFRS 3 (§ 3.37 et 47) requiert la comptabilisation séparée des passifs éventuels de l'entreprise acquise à leur valeur de marché, si celle-ci peut être évaluée de manière fiable à la date d'acquisition. Or, ces dispositions sont contraires à IAS 37 et au règlement n° 2000-06 sur les passifs.

### ***2.5 - Engagements relatifs aux avantages à long terme accordés aux salariés (§ 300 / R.99-02)***

Il n'a pas été envisagé de revenir sur les décisions de l'avis n° 2000-C du Comité d'urgence qui « incite fortement » les groupes à retenir les méthodes préférentielles, les dispositions de l'article L 123-13, al. 3 du code de commerce n'imposant pas la comptabilisation obligatoire des engagements de retraite et avantages assimilés.

### **3 - Modifications de forme résultant du décret et du règlement n° 2004-06**

Un décret en cours de publication modifie certaines dénominations des 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 d'entreprises. Les *termes* « *provisions pour risques et charges* » « *provisions pour dépréciation* » sont supprimés et remplacés respectivement par les termes de « *provisions* » et de « *dépréciations* ».

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

#### *Modifications de dénominations résultant du décret*

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

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

#### *Modifications résultant du règlement n° 2004-06*

Suppression des termes « *Charges à répartir* ».

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

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

Il sera proposé au CRC que le règlement modifiant le règlement n° 99-02 s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Une application anticipée sera également proposée pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

#### **4.2 – Mesures transitoires**

**Par mesure de simplification il a paru souhaitable que les changements résultant des modifications proposées dans un objectif d'actualisation et d'harmonisation avec les comptes individuels et les évolutions internationales soient 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. Il est proposé de dispenser les entreprises concernées, suite à la suppression de la méthode de réestimation partielle, de retraiter les évaluations antérieures à la date d'application du présent règlement. Une modalité identique a été retenue par la norme IFRS 1 pour la première application des IFRS.

Les montants constatés au bilan d'ouverture sont maintenus en l'état et les acquisitions complémentaires d'intérêts minoritaires ne donneront 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 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*" 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.

**Exemple :**

A la date de première application du présent règlement :

- si la durée résiduelle d'amortissement de l'écart d'acquisition est de 7 ans, la part de marché reclassée dans l'écart d'acquisition sera amortie sur 7 ans.
- si la durée résiduelle d'amortissement de l'écart d'acquisition est de 25 ans, l'écart d'acquisition y compris la part de marché seront amortis sur 20 ans.

- **Impôts différés**

Les impôts différés calculés à partir de la première application du règlement ne sont plus actualisés. L'ajustement lié à la désactualisation de ces derniers est comptabilisé en capitaux propres. En d'autres termes, les dispositions transitoires ne prévoient pas que l'annulation de l'effet de l'actualisation relative à l'acquisition soit distinguée de celle résultant de la constatation d'impôts différés post-acquisition.

- **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 afin d'éviter la réintégration de la provision constatée à l'ouverture en capitaux propres, et la constatation d'une nouvelle provision impactant le résultat à la clôture.

<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.
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.