

**COMITÉ DE LA RÉGLEMENTATION COMPTABLE**  
**REGLEMENT N°2005-10 DU 3 NOVEMBRE 2005**

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

**Le Comité de la réglementation comptable,**

**Vu le code de commerce ;**

Vu la loi n°98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière ;

Vu le décret modifiant le décret n°67-236 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 ;

Vu le règlement n°99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, modifié par les règlements n°2000-07 du 7 décembre 2000, 2002-12 du 12 décembre 2002, 2004-03 du 4 mai 2004 et n°2004-14 du 23 novembre 2004 ;

Vu le règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, modifié par les règlements n°99-08 et n°99-09 du 24 novembre 1999, n°2000-06 du 7 décembre 2000, n°2002-10 du 12 décembre 2002, n°2003-01 et n°2003-04 du 2 octobre 2003, n°2003-05 du 20 novembre 2003, n°2003-07 du 12 décembre 2003, n°2004-01 du 4 mai 2004, n°2004-06, n°2004-07, n°2004-08, n°2004-13 et n°2004-15 du 23 novembre 2004 ;

Vu l'avis n°2005-10 du 20 octobre 2005 du Conseil national de la comptabilité afférent à l'actualisation du règlement n°99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

**Décide de modifier le règlement n°99-02 comme suit :**

**Article 1<sup>er</sup>**

A la section II, sous-section I, paragraphe 21 « *Entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation en une seule opération* », le premier alinéa est complété comme suit :

« *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.* »

## Article 2

A la section II, sous-section I, au paragraphe 210 « *Coût d'acquisition des titres* », le cinquième alinéa 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, 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)* ».

## Article 3

A la section II, sous-section I, paragraphe 2111 « *Identification des actifs et passifs* »,

- dans le premier alinéa, les mots « *parts de marché* » sont supprimés et les mots « *relations contractuelles avec les clients* » sont ajoutés en fin d'alinéa ;
- le deuxième alinéa est ainsi modifié :  
« *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.* »

## Article 4

A la section II, sous-section I, paragraphe 21121 « *Méthodes d'évaluation à retenir* »,

- le troisième alinéa est modifié comme suit :  
« *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.* »
- le dernier alinéa est supprimé.

## Article 5

A la section II, sous-section I, paragraphe 21122 « *Détermination de la valeur d'utilité des actifs et passifs destinés à l'exploitation* »,

- aux rubriques relatives aux « *Immobilisations incorporelles* », « *cas particuliers* », l'alinéa relatif aux projets de recherche et développement en cours est ainsi modifié :  
« *Projets de recherche et développement en cours : 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.* »

- à la rubrique relative aux “ Provisions ”,
  - Le premier alinéa (de “ à la date d’acquisition ” jusqu’à “ passifs identifiables ”) 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<sup>ème</sup> alinéa de l’article 312-8 du règlement n°99-03 » ;*
  - Le deuxième alinéa est supprimé.
- une dernière rubrique intitulée “ Contrats à terme fermes ou conditionnels ” est rajoutée et rédigée comme suit :
 

*« 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 ».*

**Article 6**  
( supprimé )

**Article 7**

A la section II, sous-section I, paragraphe 21131 « Ecart d’acquisition négatif », le deuxième alinéa est modifié comme suit :

*« 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 ».*

**Article 8**

A la section II, sous-section I, paragraphe 21511 « Règles générales », un dernier alinéa est ajouté ainsi rédigé :

*« d) 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 fusions et opérations assimilées dans les comptes individuels en application des dispositions du règlement n° 2004-01. »*

**Article 9**

A la section II, sous-section I, paragraphe 220 « Intégration globale d’une entreprise précédemment non consolidée », le dernier alinéa est supprimé.

### **Article 10**

A la section II, sous-section I, paragraphe 221 « *Intégration globale d'une entreprise précédemment consolidés par mise en équivalence* », le dernier alinéa est supprimé.

### **Article 11**

A la section II, sous-section I, paragraphe 230 « *Augmentation du pourcentage de détention d'une entreprise déjà intégrée globalement* », le dernier alinéa est supprimé.

### **Article 12**

A la section III, paragraphe 300, à la rubrique « *les contrats de location financement devraient être comptabilisés :* », le premier tiret 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 :

- *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. »*

### **Article 13**

A la section III, au paragraphe 3150 « *Evaluation* », le troisième alinéa est modifié comme suit :

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

### **Article 14**

A la section III, paragraphe 316 « *Informations à porter dans l'annexe* », le quatrième tiret est supprimé.

### **Article 15**

A la section IV, paragraphe 424-b) « *Autres postes du bilan* »,

- à la rubrique « *Impôts sur les bénéfiques* », le quatrième tiret est supprimé.
- il est ajouté une dernière rubrique « *Méthodes préférentielles* » ainsi rédigé :  
« *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<sup>er</sup> alinéa du § 21130* ».

### **Article 16**

Au paragraphe 21122, rubrique « *Immobilisations incorporelles* », les termes « *charges à répartir* » sont supprimés dans le dernier tiret.

### **Article 17**

Les termes « *provisions pour risques et charges* » sont remplacés 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.

### **Article 18**

Les termes « *provisions pour dépréciation* » sont remplacés 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 deuxième alinéa ;

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

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

Au § 421-1<sup>er</sup> tiret du b : 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 deuxième tiret.

## Article 19

### Date de première application

Le présent règlement modifiant le règlement n°99-02 s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 avec possibilité d'une application anticipée pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

### 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.