

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
NOTE DE PRÉSENTATION DE L'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 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 n° 2005-1757 du 30 décembre 2005 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, seulement pour la section IV « documents de synthèse », les modifications de terminologie introduites par le décret n°2005-1757 du 30 décembre 2005 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 CNC n° 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.

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

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

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.

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° 99-07 du CRC, en cohérence avec le règlement n°99-02 du CRC, la définition retenue dans le règlement n° 2004-01 du CRC 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.

2.2 - Méthode dérogatoire (§ 215)

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 a été maintenue dans le règlement actualisant le règlement n° 99-02 du CRC, 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 sont désormais limités et visent 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.

Dans l'optique d'harmonisation avec le règlement n°99-02 du CRC, il est proposé de modifier de manière similaire le règlement n°99-07 du CRC.

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

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, en cohérence avec la mise à jour du règlement n°99-02 du CRC.

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

Selon les dispositions actuelles du paragraphe 210 du règlement n° 99-07 du CRC, les frais d'émission des titres émis en paiement d'une acquisition 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, de manière cohérente avec la mise à jour du règlement n°99-02 du CRC, d'aligner les dispositions du règlement n° 99-07 du CRC sur celles du Comité d'urgence et de converger de ce fait avec la norme IFRS 3 (y compris la version révisée).

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

Depuis le 1^{er} janvier 2005, le règlement n°2004-06 du CRC 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 actualisant le règlement n°99-07 du CRC, de manière corollaire à la mise à jour du règlement n°99-02 du CRC, les nouvelles dispositions de reconnaissance d'un actif.** Ainsi, un actif incorporel n'est 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

Contrairement au règlement n°99-02 du CRC (avant actualisation), le règlement n°99-07 du CRC ne cite pas les parts de marché comme exemple d'actif incorporel comptabilisé séparément de l'écart d'acquisition. Par ailleurs, l'avis CU 2006-E diffère l'application de ces modifications. Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'effectuer les modifications apportées au CRC 99-02 par le CRC 2005-10 sur ce point particulier.

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.

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

Les dispositions actuelles définies au paragraphe 21122 du règlement n° 99-07 du CRC 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 du CRC (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° 99-07 du CRC, de manière corollaire à la mise à jour du règlement n°99-02 du CRC, 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 (y compris la version révisée) sur la comptabilisation des coûts de restructuration de l'entreprise acquise.

2.7 – Traitement de l'écart d'acquisition (§21130)

Actuellement, en application des dispositions des règlements n°99-07 du CRC et n°99-02 du CRC, l'écart d'acquisition est amorti sur une durée qui doit refléter les hypothèses et objectifs fixés lors de l'acquisition, une dépréciation irréversible étant constatée en cas de changement 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 systématique.

L'avis n°2005-10 du CNC actualisant le règlement n°99-02 du CRC proposait d'introduire une option de comptabilisation de l'écart d'acquisition consistant à ne pas l'amortir et à effectuer un test de dépréciation annuel systématique, à l'instar de la norme IFRS 3. Cependant, cette proposition n'a en définitive pas été retenue dans le règlement du CRC actualisant le règlement n°99-02 du CRC.

2.8 - Écart d'acquisition négatif (§ 21131)

L'écart d'acquisition négatif est rapporté au résultat (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, de manière cohérente avec l'actualisation du règlement n°99-02 du CRC, l'avis propose de maintenir le traitement actuel, étant considéré que l'écart d'acquisition négatif pouvait représenter 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.

Sur cette base, la comptabilisation immédiate en résultat, n'apparaissait 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.

2.9 - Coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur (§ 21122)

Conformément aux dispositions du paragraphe 21122 du règlement n° 99-07 du CNC, les coûts de restructuration de l'entreprise acquéreur sont considérés comme un élément du coût d'acquisition des titres.

Or, de manière cohérente avec l'actualisation du règlement n°99-02 du CRC, 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.

2.10 - Produits dérivés

Le règlement relatif à l'actualisation du CRC 99-02 prévoit que les instruments dérivés soient comptabilisés à leur valeur de marché à la date d'acquisition et renvoie aux dispositions générales pour leur traitement ultérieur.

Les principes généraux du CRC 99-07 renvoient aux principes comptables applicables en France aux établissements de crédit et aux entreprises d'investissement. En ce qui concerne les produits dérivés, la réglementation comptable des établissements de crédit prévoit des dispositions spécifiques (notamment CRB n° 90.15 sur les contrats d'échange et CRB n° 88-02 relatif à la comptabilisation des opérations sur instruments financiers à terme de taux d'intérêt).

De plus, le CRC 99-07 traite explicitement de la valeur à retenir pour les engagements hors bilan et les éléments de couverture de l'activité d'intermédiation (§21122 a) et des actifs, passifs et instruments hors bilan du portefeuille de transaction (§21122 c).

Ainsi, compte tenu des spécificités du secteur en ce qui concerne les produits dérivés, il n'apparaît pas nécessaire de reprendre les modifications apportées au CRC 99-02 par le CRC 2005-10.

2.11 - Pertes d'exploitation futures (§ 21121 / R.99-07)

Le règlement n° 99-07 du CRC 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° 99-07 du CRC est en contradiction avec les règles de comptabilisation définies par le règlement n° 2000-06 du CRC 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 du règlement n° 99-03 du CRC.

De manière cohérente avec la mise à jour du règlement n°99-02 du CRC, l'avis supprime les dispositions actuelles du règlement n°99-07 du CRC relatives aux pertes d'exploitations futures.

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).

2.12 - Projets de recherche et développement et logiciels en cours (§ 21122)

Projet de recherche et développement en cours

Selon les dispositions actuelles du §21122 du règlement n° 99-07 du CRC, 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.

De manière corollaire à l'actualisation du règlement n°99-02 du CRC et afin d'assurer la cohérence avec le règlement n° 99-03 du CRC et de converger (en partie) 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 du CRC.

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 du CRC.

Il convient de souligner qu'il s'agit d'une convergence partielle car la norme IFRS 3 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 identifiable (critère de séparabilité ou droit contractuel ou légal), sans critère de probabilité de recevoir des avantages économiques futures ou de fiabilité sur la juste valeur (IFRS 3 révisée 2008).

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 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 du CRC au 1^{er} 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.

Logiciels en cours de création

En complément des dispositions relatives aux projets de recherche et développement, le règlement n°99-07 du CRC apporte des précisions (par rapport au règlement n°99-02 du CRC) sur la comptabilisation des logiciels en cours.

Dans la mesure où ces opérations suivent des principes comptables identiques, il est décidé, par simplification, de traiter dans un même paragraphe des projets de R&D et des logiciels en cours de création.

2.13 - Impôts différés (§ 315)

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, de manière cohérente avec le règlement n°99-02 du CRC, la disposition actuelle du règlement n° 99-07 du CRC permettant d'actualiser, sous certaines conditions, ces éléments.

Par ailleurs, de manière cohérente avec le règlement n°99-02 du CRC, 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 ».

2.14 - Retraitement des cessions-bail (§ 300)

Le règlement mettant à jour le règlement n°99-02 du CRC prévoit 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. Auparavant, le règlement n° 99-02 du CRC indiquait que les plus values constatées lors de ces opérations doivent être étalées sur la durée du bail. La clarification apportée portait 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 consistait pour l'essentiel à reprendre les éléments de doctrine de l'avis n° 29 de l'OEC explicité dans l'avis. Elle permettait en outre d'assurer pour partie une homogénéité de traitement avec les IFRS.

Compte tenu du projet de refonte de la comptabilisation des opérations de crédit-bail en IFRS et de l'importance de ces opérations pour les établissements de crédit (incluant des établissements spécialisés de crédit-bail), il n'apparaît pas opportun, à court terme et dans le cadre d'une mise à jour générale du règlement n°99-07 du CRC, de modifier les textes actuels spécifiques au secteur sur le point particulier des opérations de cession-bail, sans en avoir au préalable mesuré les impacts.

2.15 - Annexe (§ 424)

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 du CNC n° 2003-R.01 du 1^{er} avril 2003), IAS 17 ou IAS 11 ou une autre méthode.

3. Rappel de certaines règles et principes maintenus dans le règlement n° 99-07 du CRC

Afin d'éviter toute ambiguïté, l'alignement du règlement n°99-07 du CRC sur le règlement n°99-02 du CRC n'a pas pour conséquence de modifier les règles et principes suivants :

3.1 - Date d'acquisition (§ 1020)

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.

3.2 - Détermination du coût d'acquisition (§ 220)

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.

3.3 - Délai d'affectation des actifs et passifs (§ 2110)

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).

3.4 - Passifs éventuels

Il n'a pas été estimé opportun de modifier les règles françaises sur ce point lors de la mise à jour du règlement n°99-02 du CRC.

Il convient de rappeler que la norme IFRS 3 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 la version actuelle d'IAS 37 et au règlement n° 2000-06 du CRC sur les passifs.

3.5 - Engagements relatifs aux avantages à long terme accordés aux salariés (§ 300)

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.

4 - 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 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. Ce décret a été pris en compte par le CRC 2005-05 actualisant la section IV « documents de synthèse » du CRC 99-07 mais les autres sections du CRC 99-07 n'ont pas été mises à jour.

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 du CRC.

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* ».

5 - Modalités de première application

5.1 – Date de première application

Il sera 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^{er} janvier 2010.

5.2 – Mesures transitoires

Par mesure de simplification il a paru souhaitable, de manière similaire à l'actualisation du CRC 99-02, 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 :

- **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.

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.
Impôts différés	Suppression de l'actualisation des impôts différés calculés après la première application du règlement ;	Réintégration par capitaux propres