

Relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

Sommaire

[1 - Référence obligatoire au traité d'apport \(cf. §2 de l'avis\)](#)

[2 - Une seule méthode d'évaluation pour une situation donnée](#)

[3 - Détermination des situations de contrôle selon la méthodologie des comptes consolidés](#)

[4 - Neutralité de l'opération entre entités sous contrôle commun sur le résultat de l'absorbante et ses capitaux propres](#)

[4.1 - Traitement du boni de fusion \(cf. § 4.5.1 de l'avis\)](#)

[4.2 - Traitement du mali de fusion \(cf. § 4.5.2 de l'avis\)](#)

[5 - Opérations intercalaires](#)

[5.1 - Provision pour perte de rétroactivité \(cf. § 5.1 de l'avis\)](#)

[5.2 - Traitement des distributions](#)

[6 - Cas particulier de confusion de patrimoine](#)

[7 - Informations devant figurer dans l'annexe](#)

[Annexe 1: Exemples de détermination des valeurs d'apport selon la qualification des opérations](#)

[Annexe 2: Calcul du mali](#)

[Annexe 3: Dépréciation du mali](#)

Le présent avis définit les nouvelles règles de comptabilisation dans les comptes individuels, de toutes les opérations de fusion et opérations assimilées rémunérées par des titres et retracées dans un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce.

Le champ d'application de l'avis (cf. §1) couvre :

- les opérations de fusion de sociétés (article 236 alinéa 1 du code de commerce) ;
- les opérations de fusion simplifiée ;
- les apports partiels d'actifs ;
- les opérations de scission de sociétés (article 236 alinéa 2 du code de commerce) ;

- les opérations de dissolution confusion de patrimoine (article 1844-5 du code civil).

L'avis présente les modalités d'évaluation des éléments apportés dans le cadre des opérations qui reposent sur les principes suivants :

- la référence obligatoire au traité d'apport ;
- l'application d'une seule méthode d'évaluation pour une situation donnée ;
- l'application d'une méthodologie s'inspirant des comptes consolidés pour déterminer les situations de contrôle ;
- la recherche de la neutralité de l'opération de regroupement entre entités sous contrôle commun sur le résultat de l'absorbante et sur ses capitaux propres.

D'autres points sont traités comme les opérations intercalaires et les opérations de dissolution confusion de patrimoine.

Plusieurs annexes sont jointes à la présente note.

- Exemples de détermination des valeurs d'apport selon la qualification des opérations.
- Exemple de calcul du mali.
- Exemple de dépréciation du mali

1 - Référence obligatoire au traité d'apport (cf. §2 de l'avis)

L'article 254-3 du décret du 23 mars 1967 prévoit la désignation et l'évaluation dans le projet de fusion de l'actif et du passif de la société absorbante, sans préciser les règles de cette évaluation.

D'après les dispositions des articles L 123-121 et L 123-18 du code de commerce :

- tout commerçant " doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise ", cet enregistrement devant s'appuyer sur une pièce justificative. " ;
- " à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition... ".

Le règlement n° 99-03 du CRC définit les règles d'évaluation des biens qui entrent dans le patrimoine de l'entreprise à leur date d'entrée. Le paragraphe 322-1 traitant des cas particuliers, précise que le prix d'achat s'entend " *pour les biens reçus à titre d'apports en nature, des valeurs respectives figurant dans le traité d'apport* ".

Le traité d'apport mentionné par le règlement n° 99-03 étant le seul document officiel matérialisant l'accord entre les parties, celui-ci sert de support à la comptabilisation des opérations de fusion. La référence obligatoire au traité d'apport ou à tout autre document faisant foi pour la comptabilisation des opérations de fusions et opérations assimilées a été confirmée par la Chancellerie.

L'avis s'applique à toutes les sociétés régies par le code de commerce et le Conseil national de la comptabilité a mis en place un groupe de travail concernant le traitement comptable des opérations de fusions et opérations assimilées ne donnant pas lieu à remise de titres pour les entreprises des secteurs coopératif, mutualiste et associatif.

Une précision a été apportée concernant les apports de titres. Il a été considéré que les apports de titres de participation représentatifs du contrôle de cette participation sont assimilés à des apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité. Ces apports sont évalués selon les modalités présentées dans l'avis. Cette inclusion dans le champ d'application s'inscrit dans le cadre de la réduction du nombre d'options pour les entreprises qui ne pourront plus opter entre fusion ou apport partiel de titres pour bénéficier d'un traitement comptable différent.

Les autres apports de titres sont évalués à la valeur vénale dans tous les cas (opérations entre sociétés liées ou non liées), comme les apports isolés d'actifs.

2 - Une seule méthode d'évaluation pour une situation donnée

L'évaluation des apports en comptabilité pour les opérations de fusions, scissions, apports partiels d'actif et de fusion simplifiée correspond à celle retenue dans le traité d'apport ou dans un document ayant force probante pour les opérations visées à l'article 1844-5 du code civil. Pour des raisons essentiellement fiscales, les entreprises retiennent actuellement en pratique comme valeurs d'apport soit des valeurs réelles soit des valeurs comptables, bien que cette option ne soit pas expressément prévue par le règlement N° 99-03 du CRC.

Or l'évolution générale pour renforcer la crédibilité des comptes vise à restreindre le nombre des options dès lors que celles-ci ne correspondent pas à des choix économiques.

L'assemblée plénière supprime la possibilité d'option entre la valeur réelle et la valeur comptable et ne retient qu'une seule méthode de comptabilisation, différente selon que les opérations sont réalisées entre entités sous contrôle commun ou sous contrôle distinct.

Le présent avis porte sur les modalités d'évaluation des apports et ne se prononce pas sur les modalités d'évaluation retenues pour le calcul de la parité.

3 - Détermination des situations de contrôle selon la méthodologie des comptes consolidés

Dans les comptes consolidés (règlements N° 99-02, N° 99-07 et N° 00-05 du CRC), les actifs et passifs d'une entreprise sont définitivement évalués à leur valeur réelle au moment de la prise de contrôle par le groupe. En cas d'augmentation ultérieure du pourcentage de contrôle, ces valeurs ne sont pas remises en cause.

L'avis décline ce principe propre aux comptes consolidés aux opérations de fusion et opérations assimilées dans les comptes individuels.

Pour chaque opération de fusion ou opération assimilée, il convient de rechercher les situations de contrôle au sens de l'article L 233-16 du code de commerce afin de déterminer les modalités d'évaluation des apports (cf. §4.1 du projet d'avis et annexe 1) :

- pour les opérations entre entités contrôlées ou opérations impliquant des entités sous contrôle commun i.e. une des sociétés participant à l'opération contrôle préalablement l'autre ou les deux sociétés sont préalablement sous le contrôle d'une même société-mère ;
- pour les opérations entre entités non contrôlées ou opérations impliquant des entités sous contrôle distinct i.e. aucune des sociétés participant à l'opération ne contrôle

préalablement l'autre ou ces sociétés ne sont pas préalablement sous le contrôle d'une même société-mère.

L'avis donne une série de définitions permettant de qualifier la société absorbante, la société absorbée, la société initiatrice et la société cible (cf. §3 du projet d'avis).

De même, des précisions sont apportées pour caractériser les opérations de fusion et d'apport à l'endroit et à l'envers (cf. § 4.2 du projet d'avis).

L'avis précise (§4.4) que les valeurs réelles des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs attribuées à chacun des éléments dans le traité d'apport, figurant ou non à l'actif ou au passif dans les comptes de la société absorbée. Le traitement ultérieur des éléments ne figurant pas dans les comptes de l'absorbée est analogue à celui retenu dans les comptes consolidés au § 21123. Ainsi, si l'absorbée ne comptabilisait pas les provisions pour retraites, celles-ci doivent être évaluées et prises en compte dans les apports, cependant l'absorbante n'est pas tenue de comptabiliser ultérieurement ces provisions, conformément à l'alinéa 3 de l'article L 123.13 du code de commerce.

Les valeurs comptables des actifs et passifs apportés correspondent aux valeurs de chaque actif et passif figurant dans les comptes de la société absorbée à la date d'effet de l'opération.

Le tableau suivant résume les différentes situations (cf.§4.3 de l'avis) :

Valorisation des apports	Valeur comptable	Valeur réelle
Notion de contrôle		
Opérations impliquant des entités sous contrôle commun		
Opérations à l'endroit	X	
Opérations à l'envers	X	
Opérations impliquant des entités sous contrôle distinct		
Opérations à l'envers	X	
Opérations à l'endroit		X

Deux dérogations au principe précédent sont prévues par l'avis :

- lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable en application des règles exposées ci-dessus et que l'actif net apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues ;
- dans les cas de filialisation d'une branche d'activité appelée à être cédée à une société sous contrôle distinct, la notion d'opération doit être analysée en tenant compte de l'objectif de cession qui préside à la filialisation. Les apports sont donc évalués à leur valeur réelle puisque l'objectif final est la cession de la filiale à un tiers hors périmètre du groupe, dans les conditions précisées par l'avis.

4 - Neutralité de l'opération entre entités sous contrôle commun sur le résultat de l'absorbante et ses capitaux propres

En retenant la valeur comptable lors des opérations de regroupement entre entités sous contrôle commun, l'objectif est d'assurer la neutralité des opérations au niveau du résultat de l'absorbante et de ses capitaux propres. **C'est pourquoi l'assemblée plénière a confirmé la comptabilisation du mali de fusion non représentatif d'une dépréciation de titres dans un compte d'immobilisations incorporelles et d'assurer ainsi un maintien de la valeur globale du patrimoine de la société absorbante.**

4.1 - Traitement du boni de fusion (cf. § 4.5.1 de l'avis)

Le boni de fusion correspond à la réévaluation des titres antérieurement détenus par l'absorbante. Le boni est comptabilisé en résultat financier à hauteur de la quote part des résultats accumulés et non distribués par la société absorbée depuis son acquisition et le montant résiduel est comptabilisé en capitaux propres ainsi que les résultats accumulés qui ne peuvent être déterminés de façon fiable.

4.2 - Traitement du mali de fusion (cf. § 4.5.2 de l'avis)

Pour les opérations réalisées entre entités sous contrôle commun et évaluées à la valeur comptable, le mali correspond à l'écart négatif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation dans la société absorbée et la valeur comptable de cette participation. Ce mali peut être représentatif de deux éléments :

- d'un mali technique correspondant aux plus et moins values latentes sur les éléments d'actif et de passif non réévalués ou non évalués dans les comptes de l'absorbée (cf. annexe 2);
- au-delà du mali technique, il est représentatif d'une dépréciation des titres qui doit être comptabilisée en résultat financier à la date de l'opération.

La société absorbante ou bénéficiaire des apports inscrit la totalité du mali technique dans un compte (207) d'immobilisations incorporelles

Généralement, le mali n'est pas amorti un élément amortissable car il est considéré comme un actif incorporel à durée de vie indéterminée, il fait donc l'objet de tests de dépréciation selon les dispositions de l'article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC (modifié par le règlement n° 02-10 du CRC).

Pour pouvoir comptabiliser une éventuelle dépréciation du mali, la société absorbante ou bénéficiaire des apports, procède, à la date de l'opération, à l'affectation extra comptable du mali au prorata des plus values latentes aux différents actifs apportés. Cette affectation porte sur les actifs pour lesquels une plus value latente significative est constatée afin de suivre la valeur du mali dans le temps. Le tableau présenté au § 4.5.2 du projet d'avis de l'avis sert de base au calcul des éventuelles dépréciations ultérieures.

Le mali subit une dépréciation lorsque la valeur actuelle d'un ou plusieurs actifs sous-jacents auxquels une quote part de mali a été affectée devient inférieure à la valeur du ou des actifs précités, majorée de la quote part de mali affectée. Le mali est affecté par actif, cependant pour déterminer la valeur actuelle de ces actifs, l'entreprise peut regrouper des actifs (cf. tableau du § 4.5.2). Une dépréciation du mali sera constatée si les plus values latentes constatées lors de l'opération ne sont plus justifiées et sont inférieures à la valeur du mali. La

dépréciation sera égale à la différence entre le montant des plus values latentes constatées à la date de clôture et le mali net. (cf. exemple en annexe 3).

Dans ce cas, il n'y a pas de compensation entre les plus et moins values constatées à la date de clôture entre les différents actifs. En revanche au sein d'un même groupe d'actifs, il peut y avoir compensation des plus et moins values constatées à la date de clôture.

5 - Opérations intercalaires

5.1 - Provision pour perte de rétroactivité (cf. § 5.1 du projet d'avis de l'avis)

En cas d'effet rétroactif, lorsque la valeur des apports à la date d'effet risque de devenir, du fait d'une perte intercalaire, supérieure à la valeur réelle globale de la société à la date de réalisation de l'opération, une provision pour perte de rétroactivité est constatée au passif pris en charge dans le traité d'apport, réduisant d'autant le montant des apports pour répondre à l'obligation de libération du capital. La société absorbante l'inscrit dans un sous-compte de la prime de fusion, et non en provisions pour risques et charges. En effet, elle ne doit pas reprendre en résultat une provision qui n'a jamais été dotée comptablement.

Lorsque les apports sont évalués à la valeur réelle, une provision pour perte de rétroactivité ne devrait être constatée que dans des cas exceptionnels.

Lorsque les apports sont évalués à la valeur comptable, la valeur totale des apports est généralement inférieure à la valeur globale de la société. De ce fait normalement, aucune provision ne devrait être nécessaire.

5.2 - Traitement des distributions

Dans le cas où l'absorbante détient une participation dans la société absorbée, les dividendes à verser comptabilisés dans le passif pris en charge doivent inclure ceux revenant à l'absorbante et les dividendes à verser à des tiers. La Chancellerie a été interrogée sur la possibilité de ne viser que ces derniers.

6 - Cas particulier de confusion de patrimoine

Ces opérations étant réalisées entre entités sous contrôle commun, les apports sont évalués à la valeur comptable.

La rétroactivité des opérations de dissolution confusion de patrimoine n'étant pas prévue par l'article 1844-5 le code civil, le § 5 de l'avis n'est pas applicable à ce type d'opérations.

Les écritures comptables sont reprises chez l'absorbante à l'issue du délai d'opposition des créanciers tel que prévu par l'article susvisé.

7 - Informations devant figurer dans l'annexe

Pour toutes les opérations entrant dans le champ d'application de ce texte, la société absorbante ou bénéficiaire des apports doit mentionner les informations suivantes dans l'annexe de ses comptes annuels de l'exercice de l'opération.

- Pour toute opération visée par le présent texte, l'entreprise doit mentionner le contexte de l'opération, les modalités d'évaluation des apports retenues ainsi que l'adoption éventuelle de traitements dérogatoires prévus par le texte (filialisation de branche d'activité et actif net négatif apporté).
- Lorsqu'une opération a conduit à la constatation d'un mali, l'entreprise doit mentionner les éléments significatifs sur lequel le mali a été affecté. L'entreprise doit aussi mentionner les modalités de dépréciation et sortie définitive du mali.
- Lorsqu'une perte intercalaire est enregistrée, l'entreprise doit mentionner le montant inscrit dans le sous compte de la prime de fusion.

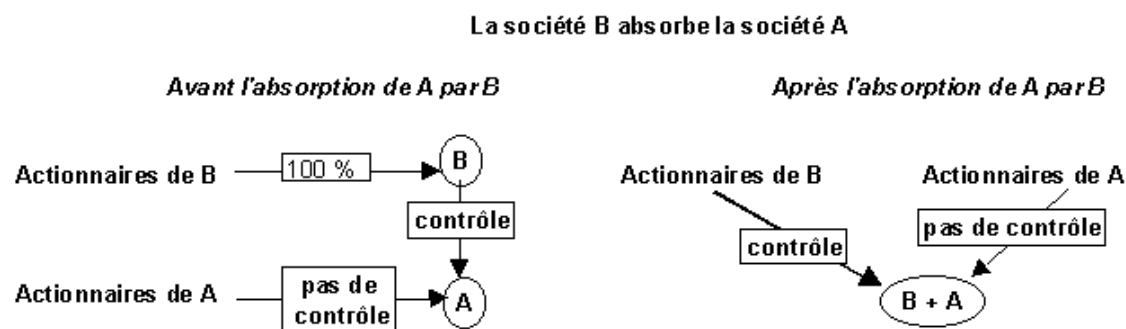
8 - Date d'application

Le présent avis s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

Toutefois, les sociétés commerciales visées par le champ d'application peuvent l'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004.

Annexe 1: Exemples de détermination des valeurs d'apport selon la qualification des opérations

Opérations à l'endroit impliquant des entités sous contrôle commun

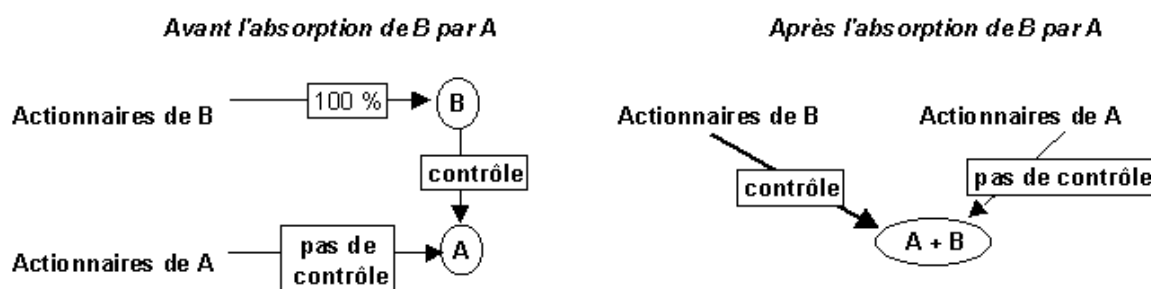


La société absorbante B est l'initiatrice, la société A est la cible.

La situation de contrôle est démontrée avant et après l'opération, les apports sont évalués à la valeur comptable.

Opérations à l'envers impliquant des entités sous contrôle commun

La société A absorbe la société B



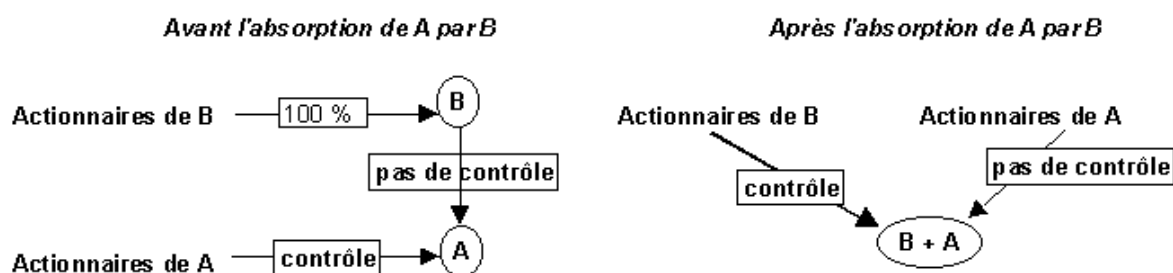
Les actionnaires de la société B, société absorbée sont à l'initiative de l'opération. La société A, bénéficiaire des apports est la cible. Par cette opération les actionnaires de B renforcent leur contrôle dans la société A.

La situation de contrôle est démontrée avant et après l'opération, les apports sont évalués à la valeur comptable.

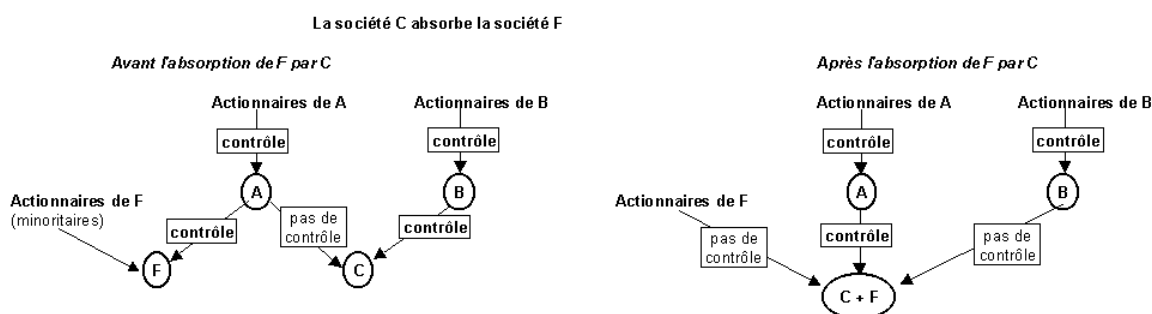
Opérations à l'endroit impliquant des entités sous contrôle distinct

Les actionnaires de la société B sont à l'initiative de l'opération de fusion. La société A est la cible. Avant l'opération, les deux sociétés ne sont pas contrôlées par une même entité, elles sont en situation de contrôle distinct. Par cette opération, la société B prend le contrôle de la société A (acquisition), les apports sont valorisés à la valeur réelle.

La société B absorbe la société A



Opérations à l'envers impliquant des entités sous contrôle distinct



Par cette opération la société A prend le contrôle de la société C. La société A (mère de la

société absorbée) est l'initiatrice, la société C (société absorbante) est la cible. Les apports de la société F sont valorisés à leur valeur comptable.

Annexe 2 : Calcul du mali

Une société A détient 60% d'une société B La société A absorbe la société B		60,00%
Valeur comptable des titres B chez A	18 500	
Actif net de la société B	22 000	
actif net retraité de la société B		
Actif net de la société B	22 000	
- frais d'établissement	-1 000	
plus value sur terrain	6 000	
plus value sur immeuble	3 000	
plus value sur titres	8 000	
fonds commercial non valorisé	10 000	
-moins value sur matériel	-1 000	
- engagement de retraite	-5 000	
actif net corrigé	42 000	
calcul du mali total		
quote part des apports à la valeur comptable= 60% * 22000		13 200
-valeur comptable de la participation		18 500
		-5 300
calcul du mali technique		
quote part des apports à la valeur réelle= 60% * 42000		25 200
quote part des apports à la valeur comptable= 60% * 22000		13 200
		-12 000

Le mali de 5 300 est par conséquent entièrement justifié et peut être inscrit à l'actif du bilan de l'absorbante. Son affectation est limitée à hauteur du mali total, soit 5 300

Annexe 3 : Dépréciation du mali

Identification du bien	Durée amt ans	Valeur brute	AMT DEPR	Valeurs à la date de l'opération				plus value rééstimées 31/12/03	plus value rééstimées 31/12/04	plus value rééstimées 31/12/05	plus value rééstimées 31/12/06	plus value rééstimées 31/12/07
				Valeur nette comptable	Valeur réelle	Plus value	Affectation mali					
<i>Actifs valorisés dans les comptes de l'absorbée</i>												
terrain		1 000		1 000	2 200	1 200	1 108	1 200	0	0	0	0
Immeuble	30	5 000	2 500	2 500	3 000	500	462	450	0	0	0	0
titres		1 000		1 000	1 500	500	462	300	500	500	700	0
<i>Actifs non valorisés dans les comptes de l'absorbée</i>												
fonds de commerce		0		0	3 000	3 000	2 769	3 200	5 000	2 500	3 000	2 500
		7 000	2 500	4 500	9 700	5 200	4 800	5 150	5 500	3 000	3 700	2 500

Première méthode : Dépréciation actif par actif

AU 31/12/2003	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/03	valeur 31/12/03	
terrain	1 000	1 108	2 108	1 200	2 200	PV 1200 > affectation mali 1108 pas de dépréciation
Immeuble	2 500	462	2 962	450	2 950	PV 450 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 12
titres	1 000	462	1 462	300	1 300	PV 300 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 162
fonds de commerce	0	2 769	2 769	3 200	3 200	PV 3200 > affectation mali 2769 pas de dépréciation
	4 500	4 801	9 301	5 150	9 650	Dépréciation du mali 174

-269

AU 31/12/2004	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/04	valeur 31/12/04	Depré mali	
terrain	1 000	1 108	2 108	0	1 000	1108	PV 0 < affectation mali 1108 dépréciation du mali pour 1108 dotation 1108
Immeuble	2 500	462	2 962	0	2 500	462	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462 dotation 450
titres	1 000	462	1 462	500	1 500	162	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation reprise 162
fonds de commerce	0	2 769	2 769	5 000	5 000	0	PV 5000 > affectation mali 2769 pas de dépréciation
	4 500	4 801	9 301	5 500	10 000	174	Dépréciation du mali 1468

AU 31/12/2005	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/05	valeur 31/12/05	Depré mali	
terrain	1 000	1 108	2 108	0	1 000	1 108	PV 0 < affectation mali 1108 dépréciation du mali pour 1108
Immeuble	2 500	462	2 962	0	2 500	462	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462
titres	1 000	462	1 462	500	1 500	0	PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation
fonds de commerce	0	2 769	2 769	2 500	2 500	0	PV 2500 < affectation mali 2769 dépréciation du mali pour 269
	4 500	4 801	9 301	3 000	7 500	1 570	Dépréciation du mali 269

AU 31/12/2006	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/06	valeur 31/12/06	Depré mali	
terrain	1 000	1 108	2 108	0	1 000	1 108	PV 0 < affectation mali 1108 dépréciation du mali pour 1108
Immeuble	2 500	462	2 962	0	2 500	462	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462
titres	1 000	462	1 462	700	1 700	0	PV 700 > affectation mali 462 pas de dépréciation
fonds de commerce	0	2 769	2 769	3 000	3 000	269	PV 3000 > affectation mali 2769 pas de dépréciation reprise 269
	4 500	4 801	9 301	3 700	8 200	1 839	

Hypothèse: le terrain et l'immeuble sont cédés, il convient de sortir leur quote part de mali soit 1108+462 1570

Reprise provision 269
Sortie 1570

AU 31/12/2007	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/07	valeur 31/12/07	Depré mali	
terrain	0	0	0	0	0	0	
Immeuble	0	0	0	0	0	0	
titres	1 000	462	1 462	0	1 000	0	PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462
fonds de commerce	0	2 769	2 769	2 500	2 500	0	PV 2500 < affectation mali 2769 dépréciation du mali pour 269
	1 000	3 231	4 231	2 500	3 500	0	Dépréciation du mali 731

Identification du bien	Durée amt ans	Valeur brute	AMT DEPR	Valeurs à la date de l'opération				plus value rééstimées 31/12/03	plus value rééstimées 31/12/04	plus value rééstimées 31/12/05	plus value rééstimées 31/12/06	plus value rééstimées 31/12/07
				Valeur nette comptable	Valeur réelle	Plus value	Affectation mali					
<i>Actifs valorisés dans les comptes de l'absorbée</i>												
terrain		1 000		1 000	2 200	1 200	1 108	1 200	0	0	0	0
Immeuble	30	5 000	2 500	2 500	3 000	500	462	450	0	0	0	0
titres		1 000		1 000	1 500	500	462	300	500	500	700	0
<i>Actifs non valorisés dans les comptes de l'absorbée</i>												
fonds de commerce		0		0	3 000	3 000	2 769	3 200	5 000	2 500	3 000	2 500
		7 000	2 500	4 500	9 700	5 200	4 800	5 150	5 500	3 000	3 700	2 500

Deuxième méthode: Dépréciation par groupes d'actifs

AU 31/12/2003

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/03	valeur 31/12/03
terrain	1 000	1 108	2 108	1 200	2 200
Immeuble	2 500	462	2 962	450	2 950
fonds de commerce	0	2 769	2 769	3 200	3 200
total groupe 1	3 500	4 339	7 839	4 850	8 350
titres	1 000	462	1 462	300	1 300
total groupe 2	1 000	462	1 462	300	1 300
	3 500	4 339	7 839	4 850	8 350

PV 4 850 > affectation mali 4 339 pas de dépréciation

PV 300 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 162
Dépréciation du mali 162

AU 31/12/2004

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/04	valeur 31/12/04	Depré mali
terrain	1 000	1 108	2 108	0	1 000	
Immeuble	2 500	462	2 962	0	2 500	
fonds de commerce	0	2 769	2 769	5 000	5 000	
total groupe 1	3 500	4 339	7 839	5 000	8 500	
titres	1 000	462	1 462	500	1 500	162
total groupe 2	1 000	462	1 462	500	1 500	162
	3 500	4 339	7 839	5 000	8 500	0

PV 5000 > affectation mali 4 339 pas de dépréciation

PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation
reprise dépréciation 162

AU 31/12/2005

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/05	valeur 31/12/05	Depré mali
terrain	1 000	1 108	2 108	0	1 000	
Immeuble	2 500	462	2 962	0	2 500	
fonds de commerce	0	2 769	2 769	2 500	2 500	
total groupe 1	3 500	4 339	7 839	2 500	6 000	
titres	1 000	462	1 462	500	1 500	0
total groupe 2	1 000	462	1 462	500	1 500	0
	3 500	4 339	7 839	2 500	6 000	0

PV 2 500 < affectation mali 4 339 dépréciation du mali pour 1 839

PV 500 > affectation mali 462 pas de dépréciation

Dépréciation du mali 1 839

AU 31/12/2006

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/06	valeur 31/12/06	Depré mali
terrain	1 000	1 108	2 108	0	1 000	
Immeuble	2 500	462	2 962	0	2 500	
fonds de commerce	0	2 769	2 769	3 000	3 000	
total groupe 1	3 500	4 339	7 839	3 000	6 500	1839
titres	1 000	462	1 462	700	1 700	0
total groupe 2	1 000	462	1 462	700	1 700	0
	3 500	4 339	7 839	3 000	6 500	1 839

PV 3000 < affectation mali 4 339 dépréciation du mali pour 1 339
reprise de 1839 -1339 500

Hypothèse le terrain et l'immeuble sont cédés, il faut sortir 1108+462= 1570 du mali et aucune provision n'est constatée car 3000>2769

PV 700 > affectation mali 462 pas de dépréciation

AU 31/12/2007

	valeur comptable	affectation mali	total	PV 31/12/07	valeur 31/12/07	Depré mali
terrain	0	0	0	0	0	
Immeuble	0	0	0	0	0	
fonds de commerce	0	2 769	2 769	2 500	2 500	
total groupe 1	0	2 769	2 769	2 500	2 500	
titres	1 000	462	1 462	0	1 000	0
total groupe 2	1 000	462	1 462	0	1 000	0
	0	2 769	2 769	2 500	2 500	0

PV 2500 < affectation mali 2769 dépréciation du mali pour 269
Dépréciation du mali 269

PV 0 < affectation mali 462 dépréciation du mali pour 462
ou constatation d'une sortie du mali pour 462 si les titres sont cédés

Dépréciation du mali 462
total dépréciation 731