

Eric DELESALLE

Le petit guide FID

17 cas simples de consolidation

retraitements, reclassements,

conversion,

élimination des titres, répartition des capitaux, ...

***17 cas corrigés
pour comprendre et appliquer
les règles de consolidation,
en application du règlement CRC 99-02***



FID

édition

BP 158

F - 92204 Neuilly sur Seine cedex

www.fidedition.com

FID EDITION

www.fidedition.com

NOS PUBLICATIONS

- « 100 difficultés comptables, juridiques et fiscales »
5^è édition, mars 2004
- « la tirette IAS » (grille méthodologique)
1^ère édition, mars 2004
- « Cas pratiques IAS »
1^ère édition, mars 2004
- « Le bonheur est-il dans l'IAS ? »
1^ère édition, mars 2004
- « la comptabilité plurielle »
1^ère édition, février 2000
- « la comptabilité et les dix commandements »
1^ère édition, décembre 2000
- collection : les « Petits Guides FID »
 - ◆ Les normes comptables internationales
1^ère édition, mars 2004
 - ◆ Les sites internet comptables
2^è édition, novembre 2000
 - ◆ Recueil 2001 de la normalisation comptable
1^ère édition, septembre 2001
 - ◆ La notion de l'impôt différé
1^ère édition, novembre 2000
 - ◆ Consolidation : les variations de périmètres
17 cas complexes
1^ère édition, février 2001
 - ◆ 21 arrêts de jurisprudence fiscale de l'année 1999
1^ère édition, février 2001
 - ◆ 24 arrêts de jurisprudence fiscale de l'année 2000
1^ère édition, février 2001

Le petit guide FID

17 cas simples de consolidation ***retraitements, reclassements, conversion, élimination des titres, répartition des capitaux, ...***

Edition de mars 2004

... pour comprendre et appliquer les dispositions du règlement CRC 99-02 en matière d'établissement des comptes de groupes de sociétés, au titre de la mise en œuvre de la méthodologie consolidée

Par

Eric DELESALLE

*Expert Comptable Diplômé / Commissaire aux Comptes
DEA de comptabilité-contrôle-audit de l'Université Paris-
Dauphine
Agrégé d'Economie et Gestion
Professeur à l'INTEC*

Ouvrage à l'intention des professionnels comptables concernés par les comptes de groupe (experts comptables, commissaires aux comptes, consolideurs...), des enseignants et des étudiants en comptabilité supérieure (DESS, DESCF, MSTCF, écoles de commerce...) qui cherchent analyser la mise en œuvre pratique de la méthodologie des comptes consolidés, sur la base d'illustrations commentées des règles posées par le règlement 99-02 du 29 avril 1999 (homologué par arrêté ministériel le 22 juin 1999) du Comité de la réglementation comptable

17 cas simples de consolidation
sur les variations de périmètre de consolidation

Sommaire

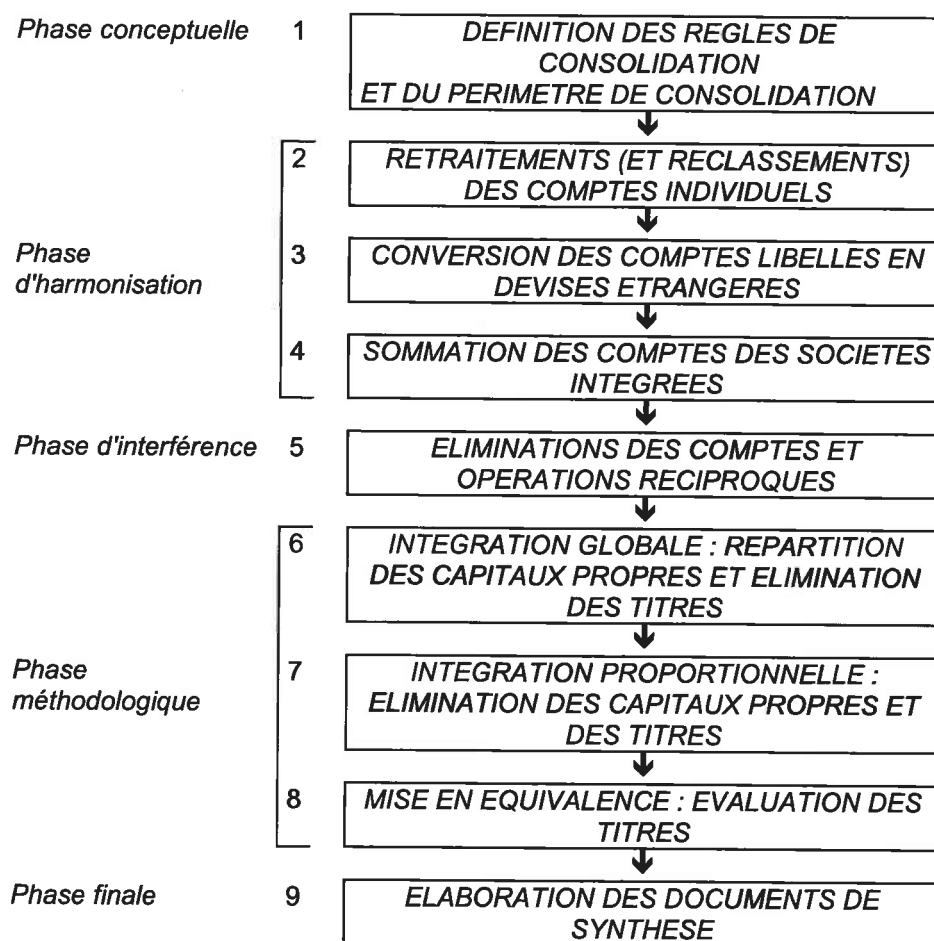
CAS 1	CRC § 300	Passage de la méthode de l'achèvement à la méthode à l'avancement
CAS 2	CRC § 300	Inscription à l'actif des biens pris en contrat de location-financement
CAS 3	CRC § 300	Etalement des frais d'émission d'emprunt
CAS 4	CRC § 300	Imputation au compte de résultat des différences de conversion
CAS 5	CRC § 300	Constatation des engagements de retraite
CAS 6	CRC § 300	Changement des méthodes d'évaluation des stocks
CAS 7	CRC § 300	Incorporation des charges financières au coût des stocks
CAS 8	CRC § 310	Impôt différé sur la base du tableau 2058-A
CAS 9	CRC § 303	Impôt différé sur les provisions réglementées
CAS 10	CU 01-A	Subventions d'investissement
CAS 11	CRC § 32	Conversion des comptes libellés en devises
CAS 12	CRC § 210	Suivi des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition
CAS 13	CRC § 215	Application de la méthode dérogatoire (§ 215)
CAS 14	CRC § 270	Suivi des intérêts minoritaires débiteurs
CAS 15	CRC § 271	Gestion des actions propres
CAS 16	CRC § 280	Mise en œuvre de l'intégration proportionnelle
CAS 17	CRC § 290	Mise en œuvre de la mise en équivalence

A lire aussi :
Petit Guide FID (2001) : 17 cas complexes portant sur les variations de périmètres de consolidation

Notes liminaires

1. Les 17 cas présentés ci-après sont corrigés dans le cadre de l'application des dispositions du règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable (auquel il est fait référence, avec un rappel des dispositions concernées).
2. Les corrigés sont conçus sur un système de consolidation ne reprenant pas les flux consolidés ; ainsi, la consolidation est organisée sur un système de reprise annuelle des comptes individuels des sociétés comprises dans la consolidation (voir la méthodologie décrite dans l'ouvrage de l'auteur : « 100 difficultés comptables, fiscales et juridiques », 5^e édition). Dans ce système, les écritures de la consolidation N-1 (c'est-à-dire de l'exercice précédent) doivent donc être réinscrites, en contrepartie des réserves. Chaque cas est analysé sur deux exercices : N et N+1, et les impacts des écritures sur les bilans des deux exercices sont présentés à la fin des éléments de correction.
3. Les énoncés (et corrigés) des 17 cas sont donnés en millions d'euros. Les exercices sociaux correspondent à l'année civile. On considère que la société-mère est dénommée M, et que les sociétés consolidées sont dénommées F (par application de la méthode de l'intégration globale, sauf pour les cas 16 et 17).
4. Les corrigés présentent notamment les écritures comptables, dans le cadre d'une organisation séparant les comptes de bilan et les comptes de résultat. Des numéros de comptes sont portés à titre indicatif, par référence à la liste des comptes du Plan comptable général (du règlement CRC 99-03). Des comptes non prévus dans ce cadre ont donc été créés, notamment pour les mouvements suivants :
 - 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves
 - 26x. Titres mis en équivalence
 - Résultat (compte de liaison).
5. L'impôt différé est à calculer sur l'ensemble des situations présentées, en retenant un taux de 45 % pour l'impôt sur les bénéfices (impôt sur les sociétés, IS en abréviation) calculé à la clôture N, et au taux de 35 % pour l'impôt calculé à la clôture N+1.

6. Rappel de la méthodologie d'établissement des comptes consolidés :



7. Bibliographie indicative :

- « *Manuel de Consolidation* », 2^é édition, par Jean-Michel PALOU, Edition la Villeguérin
- « *Mémento des Comptes consolidés* », 3^é édition, par PRICEWATERHOUSECOOPERS, F. Lefebvre édition
- « *100 difficultés comptables* », 5^é édition, par Eric DELESALLE, FID Edition

CAS 1

OBJET :
METHODE PREFERENTIELLE :
RATTACHEMENT DES PRODUITS A L'AVANCEMENT

➤ **Enoncé du cas**

La société F retient dans ses comptes individuels la méthode de rattachement à l'achèvement pour la comptabilisation des opérations s'échelonnant sur plusieurs exercices.

Dans les comptes consolidés, il est retenu la méthode de comptabilisation à l'avancement.

Pour les exercices N et N + 1, on a le contrat suivant (qui a été signé en N et qui sera achevé en N + 2) :

- Prix de vente total (non indexé) : 600
- Structure de coûts (les coûts réels étant égaux aux coûts prévisionnels)

Structure	N	N + 1	Prévision N + 2
Coûts de production (de l'exercice)	100	200	50
Coûts de distribution (de l'exercice) (1)	40	40	40
Coûts d'administration générale (de l'exercice)	20	20	20
Taux d'avancement technique (total)	40 %	90 %	100 %

(1) il s'agit uniquement de charges directes externes

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre.

Certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi : (...)

- Les opérations partiellement achevées à la clôture de l'exercice (prestations de services ou fournitures de biens) devraient être comptabilisées suivant la méthode de l'avancement.*

Le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible ; en cas de non application d'une méthode, son impact sur le bilan et le compte de résultat est donné en annexe sauf en ce qui concerne la méthode de l'avancement lorsque les données de gestion ne permettent pas de donner une information fiable ».

CAS DE CONSOLIDATION N° 1

➤ Corrigé indicatif du cas 1

① Calculs préalables

1. Calcul du résultat global du contrat

Prix de vente	600
Coûts de revient	
- coûts de production	(350)
- coûts de distribution	(120)
- coûts d'administration générale	<u>(60)</u>

Résultat bénéficiaire (avant IS) : 70

2. Présentation du résultat comptable

Résultat par nature	Méthode à l'achèvement		Méthode à l'avancement	
	N	N + 1	N	N + 2
Produits				
Production vendue			240	300
Production stockée	100	200		
Charges				
Charges par nature	< 160 >	< 260 >	< 160 >	< 260 >
CCA (1)	40	40		
CAP (2)			< 52 >	< 5 >
	-----	-----	-----	-----
Résultat (avant IS)	< 20 >	< 20 >	28	35

- (1) CCA : charges constatées d'avance
Il s'agit des coûts de distribution (charges directes externes)
- (2) CAP : charges à payer
Par simplification, on a l'analyse globale annuelle suivante :

Charges de	Exercice N	Exercice N+1
Production	$100 - (350 \times 0,4) = -40$	$200 - (350 \times 0,5) = +25$
Distribution	$40 - (120 \times 0,4) = -8$	$40 - (120 \times 0,5) = -20$
Administration	$20 - (60 \times 0,4) = -4$	$20 - (60 \times 0,5) = -10$
Total	- 52	- 5

② Consolidation au 31/12/N

Les écritures comptables de passage de l'achèvement à l'avancement se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
411. Clients	240		80. Résultat	48	
335. Stocks		100	713. Production stockée	100	
486. Charges constatées d'avance		40	6. Charges par nature	92	
408. Fournisseurs		52	70. Ventes		240
80. Résultat F		48	<i>passage à l'avancement</i>		
<i>passage à l'avancement</i>					
80. Résultat F	21,6		69. Impôt sur les bénéfices	21,6	
155. Impôt différé passif		21,6	80. Résultat F		21,6
<i>imposition différée</i>			48 x 0,45		

CAS DE CONSOLIDATION N° 1

③ Consolidation au 31/12/ N + 1

Les écritures comptables de passage de l'achèvement à l'avancement se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat	
31/12/N+1		31/12/N+1	
411. Clients	540	80. Résultat F	55
335. Stocks		713. Production stockée	200
486. Charges constatées d'avance		6. Charges par nature	45
408. Fournisseurs		70. Ventes	300
106. Réserves		<i>passage à l'avancement</i>	
80. Résultat F			
<i>passage à l'avancement</i>			
106. Réserves F	21,6	69. Impôt sur les bénéfices	14,4
80. Résultat F	14,4	80. Résultat F	14,4
155. Impôt différé passif		<i>variation d'impôt différé</i>	
<i>imposition différée : (48+55) x 0,35</i>			

④ Impacts des retraitements

ACTIF	N		N + 1	
	achvt	avanct	achvt	avanct
Stocks	100		300	
Clients		240		540
Charges constatés d'av.	40		80	
Trésorerie	< 160 >	< 160 >	< 420 >	< 420 >
	-----	-----	-----	-----
Total	< 20 >	80	< 40 >	120

PASSIF	N		N + 1	
	achvt	avanct	achvt	avanct
Réserves			<20>	6,4
Résultat	<20>	6,4	<20>	20,6
Impôt différé passif		21,6		36
Fournisseurs		52		57
	-----	-----	-----	-----
Total	< 20 >	80	< 40 >	120

CAS 2

OBJET :
METHODE PREFERENTIELLE :
INSCRIPTION A L'ACTIF DES BIENS
PRIS EN CONTRAT DE LOCATION-FINANCEMENT

➤ Enoncé du cas

■ La société M a signé en janvier N un contrat de crédit-bail immobilier, dans les conditions suivantes :

1. Valeur d'origine de l'ensemble immobilier : 1.000 (dont terrain 100)
2. Durée du contrat : 15 ans
3. Prix de levée d'option d'achat : 200 (dont terrain 100)
4. Redevances annuelles de crédit-bail (payées en début de période) : 101

La durée normale d'utilisation des constructions est de 20 ans.

■ La société M a levé l'option d'achat d'un matériel de bureau en décembre N + 1, suite à la réalisation d'un contrat de crédit-bail mobilier dans les conditions suivantes :

5. Valeur d'origine : 200
6. Contrat signé en janvier N - 1 (durée de 3 ans)
7. Prix de levée d'option d'achat : 10
8. Redevances annuelles de crédit-bail (payées en début de période) : 70

La durée normale d'utilisation du matériel est de 5 ans.

Dans les comptes individuels, ces biens ne sont pas inscrits à l'actif du bilan du locataire.
Dans les comptes consolidés, il est retenu l'option pour l'inscription à l'actif.

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre.

Certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi : (...)

- Les contrats de location financement devraient être comptabilisés :
 - 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 ; en outre, les plus-values à l'occasion d'opérations de cession-bail devraient être étalées sur la durée du contrat, lorsque le bien est repris à bail, directement ou par personne interposée, dans le cadre d'une opération de location financement ;
 - chez le bailleur : sous forme de prêts, de façon symétrique à l'enregistrement chez le preneur.

Le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible ; en cas de non application d'une méthode, son impact sur le bilan et le compte de résultat est donné en annexe sauf en ce qui concerne la méthode de l'avancement lorsque les données de gestion ne permettent pas de donner une information fiable ».

CAS DE CONSOLIDATION N° 2

➤ Corrigé indicatif du cas 2

① Calculs financiers

1. Pour le contrat de crédit-bail immobilier

$$\text{On a : } 1.000 = 101 + 101 \frac{1 - (1 + i)^{-14}}{i} + 200 (1 + i)^{-15}$$

D'où $i = 8 \%$

Le tableau financier est le suivant :

Exercice	Capital restant dû	Intérêts	Annuités	Remboursement au capital
N	1 000	0	101	101
N + 1	899	72	101	29

1. Pour le contrat de crédit-bail mobilier

$$\text{On a : } 200 = 70 + 70 \frac{1 - (1 + i)^{-2}}{i} + 10 (1 + i)^{-3}$$

D'où $i = 10 \%$

Le tableau financier est le suivant :

Exercice	Capital restant dû	Intérêts	Annuités	Prix de levée d'option d'achat	Remboursement au capital
N - 1	200	0	70		70
N	130	13	70		57
N + 1	73	7	70	10	73

Le petit guide FID de 17 cas simples de consolidation

② Consolidation au 31/12/N

■ Crédit-bail immobilier

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
211. Terrains	100				
213. Constructions	900				
164. Dettes financières <i>inscription à l'actif</i>		1.000			
164. Dettes financières	101		80. Résultat F	101	
80. Résultat F <i>requalification du loyer N</i>		101	612. Redevances de crédit-bail <i>annulation loyer N</i>		101
80. Résultat F	45		681. Dotations aux amortissements	45	
281. Amortissements <i>dotation N</i>		45	80. Résultat F <i>900 x 1 / 20</i>		45
80. Résultat F	25		69. Impôt sur le résultat	25	
155. Impôt différé passif <i>différence temporaire</i>		25	80. Résultat F <i>(101-45) x 45 %</i>		25

■ Crédit-bail mobilier

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
218. Matériels	200				
281. Amortissements		40			
164. Dettes financières		130			
106. Réserves F		30			
164. Dettes financières <i>requalification du loyer N</i>	57		80. Résultat F	57	
80. Résultat F		57	661. Charges financières	13	
80. Résultat F	40		612. Redevances de crédit-bail <i>annulation loyer N</i>		70
281. Amortissements <i>dotation N</i>		40	681. Dotations aux amortissements	40	
106. Réserves F <i>(70 - 40) x 0,45</i>	13,5		80. Résultat F <i>200 x 1 / 5</i>		40
80. Résultat F	17		69. Impôt sur le résultat	17	
155. Impôt différé passif <i>(140 - 93) x 0,35</i>		30,5	80. Résultat F <i>différence temporaire</i>		17

CAS DE CONSOLIDATION N° 2

③ Consolidation au 31/12/ N + 1

■ Crédit-bail immobilier

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N+1				
211. Terrains	100			
213. Constructions	900			
2813. Amortissements		45		
164. Dettes financières		899		
106. Réserves		56		
<i>inscription à l'ouverture N+1</i>				
164. Dettes financières	29		29	
80. Résultat F		29		
<i>requalification du loyer N+1</i>				
				101
80. Résultat F	45		45	
281. Amortissements		45		
<i>dotation N+1</i>				
				45
106. Réserves F	25			
80. Résultat F		11		
155. Impôt différé passif		14		
<i>(202 - 162) x 0,35</i>				
				11

■ Crédit-bail mobilier

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N+1				
218. Matériels	200			
281. Amortissements		80		
164. Dettes financières		73		
106. Réserves F		47		
<i>inscription à l'actif à l'ouverture</i>				
164. Dettes financières	73		63	
80. Résultat F		63		
218. Matériel		10		
<i>requalification du loyer et du prix de levée d'option d'achat N+1</i>				
				70
80. Résultat F	40		40	
281. Amortissements		40		
<i>dotation N+1</i>				
				40
106. Réserves F	13,5			
<i>(70 - 40) x 0,45</i>				
80. Résultat F	17		6	
155. Impôt différé passif		30,5		
<i>(140 - 93) x 0,35</i>				
				6

④ Impacts des retraitements

ACTIF	Crédit-bail immobilier		Crédit-bail mobilier	
	N	N + 1	N	N + 1
Terrain	100	100		
Construction	900	900		
Amortissements des const.	< 45 >	< 90 >		
Matériels de bureau			200	190
Amortissements des matériels			< 80 >	< 120 >
Total	955	910	120	70

PASSIF	Crédit-bail immobilier		Crédit-bail mobilier	
	N	N + 1	N	N + 1
Réserves		31		16,5
Résultat	31	<5>	16,5	29
Impôt différé passif	25	14	30,5	24,5
Dettes financières	899	870	73	0
Total	955	910	120	70

CAS 3

OBJET :
METHODE PREFERENTIELLE :
ETALEMENT DES FRAIS D'EMISSION D'EMPRUNTS

➤ Enoncé du cas

La société F a imputé des commissions et frais bancaires (compte de services extérieurs) dans les charges par nature de l'exercice N, au titre des frais accessoires liés à un nouvel emprunt émis le 1^{er} juillet N, pour une durée de dix ans.

Le montant total est de 100.

Ces frais ont été déduits du résultat fiscal.

En consolidation, il est retenu l'option pour l'étalement de ces frais.

➤ Référence au règlement CRC 99-02

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre.

Certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi (...) :

- Les frais d'émission et les primes de remboursement et d'émission des emprunts obligataires devraient être systématiquement étalés sur la durée de vie de l'emprunt.

Le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible ; en cas de non application d'une méthode, son impact sur le bilan et le compte de résultat est donné en annexe sauf en ce qui concerne la méthode de l'avancement lorsque les données de gestion ne permettent pas de donner une information fiable ».

CAS DE CONSOLIDATION N° 3

➤ Corrigé indicatif du cas 3

① Consolidation au 31/12/N

Les écritures comptables d'étalement des frais sont les suivantes :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
481. Frais étalés d'emprunt	100		80. Résultat F	100	
80. Résultat F		100	62. Frais bancaires		100
<i>réimputation des frais d'émission</i>			<i>inscription à l'actif des frais</i>		
80. Résultat F	5		62. Frais bancaires	5	
481. Frais étalés d'emprunt		5	80. Résultat F		5
<i>quote-part linéaire de N</i>			<i>prise en charge linéaire : 100 / 10 x 6 / 12</i>		
80. Résultat F	42,8		69. Impôt sur le résultat	42,8	
155 . Impôt différé passif		42,8	80. Résultat F		42,8
<i>impôt déduit d'avance</i>			<i>95 x 45 %</i>		

Le petit guide FID de 17 cas simples de consolidation

② Consolidation au 31/12/ N + 1

Les écritures sont les suivantes :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N				
481. Frais étalés d'emprunt	95			
106. Réserves F		95		
<i>réimputation des frais d'émission N</i>				
80. Résultat F	10			
481. Frais étalés d'emprunt		10		
<i>quote-part linéaire de N+1</i>				
106. Réserves F	42,8			
80. Résultat F		13		
155. Impôt différé passif		29,8		
<i>impôt déduit d'avance</i>				
			10	
				10
			13	
				13

③ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts		PASSIF	impacts	
	N	N+1		N	N+1
Frais étalés	95	85	Réserves		52,2
			Résultats	52,2	3
			Impôt différé passif	42,8	29,8
Total	95	85	Total	95	85

CAS 4

OBJET :
METHODE PREFERENTIELLE
ANNULATION DES DIFFERENCES DE CONVERSION

➤ Enoncé du cas

La société F a des dettes-fournisseurs libellées en devises, et a accordé un prêt à une société filiale en devises.

L'analyse des différences de conversion (comptes d'attente au bilan) est la suivante (dans les comptes individuels) :

L'analyse historique des capitaux propres est la suivante :

Clôture	Différences de conversion passif (gain latent)	Différences de conversion actif (perte latente)	Provision pour perte de change (calculée à partir des couvertures de change)
N	Sur dettes-fournisseurs : 200	Sur prêt accordé : 300	A concurrence du risque non couvert, soit 150
N+1	Sur prêt accordé : 400	Sur dettes-fournisseurs : 100	A concurrence du risque non couvert, soit 80

Rappel : fiscalement, les comptes de différences de conversion sont imposables (gains latents) ou déductibles (pertes latentes) immédiatement, la dotation à la provision pour perte de change n'étant pas déductible (la reprise n'étant pas imposable).

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre.

Certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi (...) :

- Les écarts de conversion des actifs et passifs monétaires libellés en devises devraient être enregistrés en résultat au cours de la période à laquelle ils se rapportent.

Le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible ; en cas de non application d'une méthode, son impact sur le bilan et le compte de résultat est donné en annexe sauf en ce qui concerne la méthode de l'avancement lorsque les données de gestion ne permettent pas de donner une information fiable ».

CAS DE CONSOLIDATION N° 4

➤ Corrigé indicatif du cas 4

① Consolidation au 31 décembre N

Les écritures comptables se présentent comme suit, étant précisé qu'il n'y a pas d'impact d'impôt différé, puisque les différences de conversion ont été réintégrées/déduites au plan fiscal :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
477. Différences de conversion - passif	200		80. Résultat F	200	
80. Résultat F		200	766. Gains de change		200
<i>annulation DCF / fournisseurs</i>			<i>annulation DCF / fournisseurs</i>		
1515. Provision pour pertes de change	150		666. Pertes de change	150	
27. Prêt	150		686. Dotations à la		
476. Différences de conversion - actif		300	provision perte change		150
<i>annulation DCA / prêt</i>			<i>annulation DCA / prêt</i>		

② Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit, étant précisé qu'il convient de suivre au niveau du « résultat » l'annulation opérée le 1^{er} janvier N+1, dans les comptes individuels, des différences de conversion :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N+1			31/12/N+1		
80. Résultat F	200		666. Pertes de change	200	
106. Réserves F		200	80. Résultat F		200
<i>annulation DCF / ouverture</i>			<i>annulation DCF / ouverture</i>		
477. Différences de conversion - passif	400		80. Résultat F	400	
80. Résultat F		400	766. Gains de change		400
<i>annulation DCF / clôture</i>			<i>annulation DCF / clôture</i>		
1515. Provision pour pertes de change	80		666. Pertes de change	80	
27. Prêt	20		686. Dotations à la		
476. Différences de conversion - actif		100	provision perte change		80
<i>annulation DCA / clôture</i>			<i>annulation DCA / clôture</i>		

③ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts		PASSIF	impacts	
	N	N+1		N	N+1
Prêt	150	20	Réserves		200
Différences de conv.	- 300	- 100	Résultat	200	200
			Provision perte	- 150	- 80
			Différence de conv.	- 200	- 400
Total	- 150	- 80	Total	- 150	- 80

CAS 5

OBJET :
METHODE PREFERENTIELLE
CONSTATATION DES ENGAGEMENTS DE RETRAITE

➤ Enoncé du cas

La société F calcule ses engagements de retraite conformément à la recommandation CNC du 1^{er} avril 2003.

Dans les comptes individuels, ceux-ci sont portés en annexe.

L'analyse est la suivante :

Clôture	Engagement total	Remarque
N-1	2.900	Le taux d'impôt différé au 31.12.N-1 était de 40 %
N	3.000	
N+1	3.200	
N+2	500	La diminution de l'engagement provient de la conclusion d'un contrat d'assurances (faisant l'objet de quittances fiscalement déductibles)

Rappel : fiscalement, la dotation à la provision pour retraite n'est pas fiscalement déductible.

➤ **Références au règlement CRC 99-02**

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre.

Certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi :

- *Les coûts des prestations de retraite et des prestations assimilées (indemnités de départ compléments de retraite, couverture médicale, médaille du travail prestations de maladie et de prévoyance...) au bénéfice du personnel actif et retraité, mis à la charge de l'entreprise, devraient être provisionnés et systématiquement pris en compte dans le résultat sur la durée d'activité des salariés.*

Le choix d'utiliser ces méthodes préférentielles est irréversible ; en cas de non application d'une méthode, son impact sur le bilan et le compte de résultat est donné en annexe sauf en ce qui concerne la méthode de l'avancement lorsque les données de gestion ne permettent pas de donner une information fiable ».

CAS DE CONSOLIDATION N° 5

➤ Corrigé indicatif du cas 5

① Consolidation au 31 décembre N

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N		31/12/N		
80. Résultat F	100	681. Dotations aux provisions	100	100
106. Réserves F	2.900	80. Résultat F		
153. Provisions pour pensions constatation des engagements de retraite	3.000	complément N		
44. Impôt différé actif (3.000 x 45 %)	1.350	80. Résultat F	190	190
106. Réserves F (2.900 x 40 %)	1.160	69. Impôt sur les bénéfices		
80. Résultat F	190	* flux exercice : 100 x 45 % = 45		
imposition différée		* corr. ouvert. : 2.900 x 5 % = 145		

② Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N+1		31/12/N+1		
80. Résultat F	200	681. Dotations aux provisions	200	200
106. Réserves F	3.000	80. Résultat F		
153. Provisions pour pensions constatation des engagements de retraite	3.200	complément N+1		
44. Impôt différé actif (3.200 x 35 %)	1.120	69. Impôt sur les bénéfices	230	230
80. Résultat F	230	80. Résultat F		
106. Réserves F	1.350	* flux exercice : 200 x 35 % = 70		
imposition différée		* corr. ouvert. : 3.000 x 10 % = - 300		

③ Consolidation au 31 décembre N+2

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N+2			31/12/N+1		
106. Réserves F	3.000		80. Résultat F	2500	2500
153. Provisions pour pensions		500	781. Reprises sur provisions		2500
80. Résultat F		2.500	<i>complément N+1</i>		
<i>constatation des engagements de retraite</i>					
44. Impôt différé actif (500 x 35 %)	175		69. Impôt sur les bénéfices	945	
80. Résultat F	945		80. Résultat F		945
106. Réserves F		1.120	<i>(3200 - 500) x 35 %</i>		
<i>imposition différée</i>					

④ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts			PASSIF	impacts		
	N	N+1	N+2		N	N+1	N+2
Impôt différé	1.350	1.120	175	Réserves	-1.740	-1.650	-1.880
				Résultat	90	-430	1.555
				Provision retraite	3.000	3.200	500
Total	1.350	1.120	175	Total	1.350	1.120	175

CAS 6

OBJET :
EVALUATION DES STOCKS
MODIFICATION DU COUT DE SORTIE DES STOCKS

➤ **Enoncé du cas**

La société F calcule ses stocks de marchandises selon la méthode du coût moyen pondéré (CMP).

Pour la consolidation, les stocks doivent être évalués selon la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS).

L'analyse est la suivante :

Clôture	Stocks de clôture	Remarque
N-1	300	Evaluation en CMP Calcul en PEPS = 350 (taux d'impôt différé au 31.12.N-1 : 40 %)
N	400	Evaluation en CMP Calcul en PEPS = 290
N+1	500	Evaluation en PEPS réalisée dans les comptes individuels, au titre de la mise en œuvre d'un changement de méthodes (l'impact ayant été comptabilisé pour 110 à l'ouverture de l'exercice N+1 au niveau des charges exceptionnelles, aux fins de permettre la déductibilité fiscale de ce montant)

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre (...). ».

Article 248-6 du décret du 23 mars 1967

« La consolidation impose : (...) l'évaluation au moyen des retraitements nécessaires des éléments d'actif et de passif ainsi que des éléments de charge et de produit des entreprises consolidées selon les méthodes d'évaluation retenues pour la consolidation ».

CAS DE CONSOLIDATION N° 6

➤ Corrigé indicatif du cas 6

① Consolidation au 31 décembre N

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
80. Résultat F	50		603. Variation de stocks	50	
106. Réserves F		50	80. Résultat F		50
<i>modification des stocks au 1^{er} janvier</i>			<i>modification au 1^{er} janvier</i>		
80. Résultat F	110		603. Variation de stocks	110	
33. Stocks		110	80. Résultat F		110
<i>modification des stocks au 31 décembre</i>			<i>modification au 31 décembre</i>		
106. Réserves F	20		80. Résultat F	69,5	
(50 x 40 %)			69. Impôt sur les		69,5
44. Impôt différé – actif	49,5		bénéfices		
(110 x 45 %)			<i>impôt différé</i>		
80. Résultat F		69,5			
<i>imposition différée</i>					

② Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
106. Réserves F	110		80. Résultat F	110	
80. Résultat F		110	67. Charges		110
<i>modification des stocks au 1^{er} janvier</i>			exceptionnelles		
			<i>modification au 1^{er} janvier</i>		
80. Résultat F	49,5		69. Impôt sur les bénéfices	49,5	
106. Réserves F		49,5	80. Résultat F		49,5
<i>annulation imposition différée</i>			<i>annulation imposition différée</i>		

③ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts		PASSIF	impacts	
	N	N+1		N	N+1
Stocks	- 110		Réserves	30	- 60,5
Impôt différé actif	49,5		Résultat	- 90,5	60,5
Total	- 60,5	0	Total	- 60,5	0

CAS 7

OBJET :
EVALUATION DES STOCKS
INCORPORATION DES CHARGES FINANCIERS AU COUT DE
PRODUCTION DES STOCKS

➤ Enoncé du cas

La société F a une activité industrielle ; le cycle de production ne dépasse pas la durée de l'exercice.

Dans les comptes individuels, les charges financières ne sont pas comprises dans le coût d'entrée des stocks.

En consolidation, il est retenu une telle incorporation.

L'analyse est la suivante :

Clôture	Montant des charges financières à inclure dans le coût des stocks de produits finis
N	200
N+1	300

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 300

« Les comptes consolidés visent à donner une représentation homogène de l'ensemble formé par les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, en tenant compte des caractéristiques propres à la consolidation et des objectifs d'information financière propres aux comptes consolidés (prédominance de la substance sur l'apparence, rattachement des charges aux produits, élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales).

L'article 357-7 de la loi du 24 juillet 1966, pris en application de l'article 29-2-a de la septième directive, impose pour la consolidation des méthodes homogènes. Il n'impose pas les méthodes de l'entreprise consolidante. Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française, y compris les options ouvertes par le code de commerce pour les comptes individuels et celles spécifiquement ouvertes, pour les comptes consolidés, par l'article 357-8 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 248-8 du décret du 23 mars 1967. Ainsi, par exemple, un groupe peut provisionner dans ses comptes consolidés des engagements de retraite qu'il se borne à indiquer dans l'annexe des comptes individuels : dans les deux cas, il se conforme à l'article 9 alinéa 3 du code de commerce. De même, un groupe peut inscrire au résultat consolidé des écarts provenant de la conversion de créances et dettes en monnaies étrangères : il fait alors usage d'une possibilité ouverte par l'article 248-8-g du décret.

Néanmoins, le groupe ne peut pas, dans une situation donnée et à partir de faits identiques, apprécier risques et charges de manière différente entre les comptes consolidés et les comptes individuels ou les comptes de sous-groupes, comme par exemple les considérer comme probables dans un cas et improbables dans l'autre (...) ».

Article 248-8 du décret du 23 mars 1967

« L'établissement des comptes consolidés peut s'effectuer en utilisant, outre les méthodes d'évaluation prévues aux articles L 123-18 à L 123-21 du Code de commerce, les méthodes d'évaluation suivantes :

(...)

d/ les intérêts des capitaux empruntés pour financer la fabrication d'un élément de l'actif circulant peuvent être inclus dans son coût lorsqu'ils concernent la période de fabrication

(...) ».

➤ Corrigé indicatif du cas 7

① Consolidation au 31 décembre N

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
35. Stocks	200		80. Résultat F	200	
80. Résultat F		200	713. Production stockée		200
<i>modification des stocks de clôture</i>			<i>modification au 1^{er} janvier</i>		
			65. Charges diverses	200	
			796. Transferts de charges		200
			<i>rectification imputation des charges financières stockées</i>		
80. Résultat F	90		69. Impôt sur les bénéfices	90	
155. Impôt différé passif		90	80. Résultat F		90
<i>imposition différée</i>			200 x 45 %		

② Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
35. Stocks	300		80. Résultat F	100	
80. Résultat F <i>modification des stocks de clôture</i>		300	713. Production stockée <i>modification au 1^{er} janvier</i>		100
80. Résultat F	200		65. Charges diverses	100	
106. Réserves F <i>modification des stocks d'ouverture</i>		200	796. Transferts de charges <i>rectification imputation des charges financières stockées</i>		100
106. Réserves F	90		69. Impôt sur les bénéfices	15	
80. Résultat F	15	105	80. Résultat F		15
155. Impôt différé passif <i>imposition différée</i>			* flux ex. $100 \times 35 \% = 35$		
			* ouverture $200 \times 10 \% = - 20$		

③ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts		PASSIF	impacts	
	N	N+1		N	N+1
Stocks	200	300	Réserves		110
			Résultat	110	85
			Impôt différé passif	90	105
Total	200	300	Total	200	300

CAS 8

OBJET :
CONSTATATION DES IMPOTS DIFFERES
ANALYSE DU TABLEAU 2058
PASSAGE DU RESULTAT COMPTABLE AU RESULTAT FISCAL

➤ Enoncé du cas

La société F est soumise à l'IS dans les conditions de droit commun (ce n'est pas une société « PME »).

Les tableaux 2058-A des exercices N-1 (taux d'impôt différé de 40 %), N et N+1 sont les suivants (signe + : réintégration / signe - : déduction)

Désignation	31.12.N-1	31.12.N	31.12.N+1
Résultat net comptable (bénéfice)	315	591	496
Différences temporaires :			
- contribution investissement logement	+ 30	+40	+ 50
- participation des salariés	+ 10	+ 20	+ 30
- contribution sociale de solidarité	+ 20	+ 30	+ 40
Différences définitives :			
- dépenses de chasse	+ 10	+ 10	+ 10
- pénalités (assiette et recouvrement)	+ 10	+ 10	+ 10
- intérêts excédentaires	+ 10	+ 10	+ 10
Dotation à la provision pour retraite (montant au 1 ^{er} janvier N-1 : 380)	+ 5	+ 5	+ 5
Plus-values de sinistre :			
- étalées	-	- 200	
- imposées	-	+ 20	+ 20
Plus-values de fusion au titre des dispositions de l'article 210A du CGI (en provenance des actifs corporels amortissables de la société absorbée, à date d'effet du 1 ^{er} janvier N ; total de 300)	-	+ 60	+ 60
Dons (ouvrant droit à un crédit d'impôt de 60 %)	-	- 50	-
Quote-part de résultat dans une société fiscalement transparente (dividende encaissé l'année suivante)	+ 20	- 20 + 30	- 30 + 70
Impôt sur les sociétés	+ 165	+ 209	+ 204
Plus-value à long terme (imposable à 19 %)	0	- 200	0
Avoir fiscal (pour mémoire, p.m.)	-	p.m. 90	30
Plus-values de fusions (voir supra, article 210 A du CGI) :			
- sur actifs incorporels non amortissables	-	1.000	(report) 1.000
- sur terrain	-	250	(report) 250

Remarques :

- aucun « impôt différé » n'a été constaté dans les comptes individuels au titre des décalages issus de la fusion (la provision pour impôt n'a pas été mentionnée dans le traité de fusion).
- aucun impôt différé n'a été constaté dans les comptes individuels au titre de la comptabilisation des engagements de retraite.
- Il n'est pas envisagé le calcul de l'actualisation des impôts différés, une telle méthode n'étant pas admise par les normes comptables internationales IAS-IFRS.

➤ **Références au règlement CRC 99-02**

§ 310 à § 316

310 - Généralités

Les impôts sur les résultats regroupent tous les impôts assis sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés.

Lorsqu'un impôt est dû ou à recevoir et que son règlement n'est pas subordonné à la réalisation d'opérations futures, il est qualifié d'exigible, même si le règlement est étalé sur plusieurs exercices. Il figure selon le cas au passif ou à l'actif du bilan.

Les opérations réalisées par l'entreprise peuvent avoir des conséquences fiscales positives ou négatives autres que celles prises en considération pour le calcul de l'impôt exigible. Il en résulte des actifs ou passifs d'impôt qui sont qualifiés de différés.

Il en est ainsi en particulier lorsqu'en conséquence d'opérations déjà réalisées, qu'elles soient comptabilisées dans les comptes individuels ou dans les seuls comptes consolidés comme les retraitements et éliminations de résultats internes, des différences sont appelées à se manifester à l'avenir, entre le résultat fiscal et le résultat comptable de l'entreprise, par exemple lorsque des opérations réalisées au cours d'un exercice ne sont imposables qu'au titre de l'exercice suivant. De telles différences sont qualifiées de temporaires.

Il en est ainsi également des crédits d'impôts dont la récupération est subordonnée à une circonstance autre que le simple déroulement du temps, et des possibilités de déductions fiscales liées à l'existence d'un report déficitaire.

Tous les passifs d'impôts différés doivent être pris en compte, sauf exceptions prévues au paragraphe 313 ; en revanche, les actifs d'impôts différés ne sont portés à l'actif du bilan que si leur récupération est probable.

311 - Différences temporaires

Une différence temporaire apparaît dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale.

- *Comme cas de différences temporaires, sources d'imposition future et donc de passifs d'impôts différés, on peut citer en particulier :*
 - *les produits dont l'imposition est différée, comme les produits financiers courus qui ne seront imposables qu'une fois échus,*
 - *les dépenses immobilisées immédiatement déductibles au plan fiscal mais dont la prise en charge comptable sera étalée ou reportée ;*
 - *les actifs qui, lors de leur cession ou de leur utilisation, ne donneront lieu qu'à des déductions fiscales inférieures à leur valeur comptable ; il en est ainsi notamment des actifs qui, lors d'une prise de contrôle, sont entrés à l'actif consolidé pour une valeur supérieure à la valeur qui, au plan fiscal, donne lieu à déduction soit lors de la cession de l'actif soit lors de son utilisation au rythme des amortissements (" valeur fiscale " de l'actif inférieure à sa " valeur comptable ").*

- *Comme cas de différences temporaires, sources de déductions futures et donc d'actifs d'impôts différés, on peut citer en particulier les charges comptables qui ne seront déductibles fiscalement qu'ultérieurement, telles que les dotations à des provisions qui ne seront déductibles que lors de la survenance de la charge ou du risque provisionné (en France, la provision pour indemnités de départ en retraite par exemple).*

312 - Prise en compte des actifs d'impôt différé

Les actifs d'impôts différés ne sont pris en compte que :

- *si leur récupération ne dépend pas des résultats futurs ; dans cette situation, ils sont retenus à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés arrivant à échéance dans la période au cours de laquelle ces actifs deviennent ou restent récupérables ; il est possible dans ce cas de tenir compte d'options fiscales destinées à allonger le délai séparant la date à laquelle un actif d'impôt devient récupérable de celle à laquelle il se prescrit ;*
- *ou s'il est probable que l'entreprise pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de cette période ; il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes, par exemple si ces pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler dans un avenir prévisible ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus.*

313 - Exceptions

Ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de :

- *la comptabilisation d'écarts d'acquisition lorsque leur amortissement n'est pas déductible fiscalement ;*
- *la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise ;*
- *la comptabilisation initiale d'achats d'actifs, amortissables au plan fiscal sur un montant inférieur à leur coût, et dont la valeur fiscale lors de leur sortie ne tiendra pas compte de ce différentiel d'amortissements, bien que ces achats soient une source de différences temporaires ;*
- *et pour les entreprises consolidées situées dans des pays à haute inflation, l'écart entre la valeur fiscale des actifs non monétaires et leur valeur corrigée des effets de la forte inflation, suivant la méthode retenue par le groupe (cf § 3212).*

Par ailleurs, les différences entre la valeur fiscale des titres de participation dans les entreprises consolidées et leur valeur en consolidation ne donnent lieu à impôts différés que dans les conditions définies au § 314.

314 - Imposition des capitaux propres des entreprises consolidées

■ *Entreprise consolidante*

Les impôts dus par l'entreprise consolidante en raison de ses distributions aux actionnaires sont comptabilisés directement en déduction des capitaux propres ; ils ne donnent pas lieu à la constatation d'impôts différés.

■ *Autres entreprises consolidées*

Ne sont constatés comme impôts différés que les impôts non récupérables portant sur des distributions décidées ou probables.

315 - Traitement comptable des actifs et passifs d'impôt

3150 - Evaluation

Les actifs et passifs d'impôts doivent être évalués en utilisant le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice. En ce qui concerne les impôts différés, le taux d'impôt et les règles fiscales à retenir sont ceux résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera, par exemple, lorsque les textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice prévoient l'instauration ou la suppression de majorations ou de minorations d'impôt dans le futur. Lorsque ces textes ne prévoient pas d'évolution du taux et des règles fiscales applicables, il convient d'utiliser le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la date de clôture, quelle que soit leur probabilité d'évolution.

Lorsque, dans le cadre des règles fiscales en vigueur à la clôture, le taux applicable diffère en fonction de la façon dont se réalisera la différence future, c'est le taux applicable au mode de réalisation le plus probable qui doit être retenu.

Les actifs et passifs d'impôts différés sont actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi. Il n'y a pas lieu d'actualiser l'impôt différé calculé sur une différence temporaire engendrée par une opération comptabilisée pour une valeur déjà actualisée, par exemple sur les provisions pour retraites.

Le respect des conditions de constatation des actifs d'impôts différés doit être réexaminé à chaque clôture sur la base des critères retenus au paragraphe 312.

3151 - Contrepartie de l'impôt

La contrepartie de l'actif ou du passif d'impôt différé doit être traitée comme l'opération réalisée qui en est à l'origine. C'est ainsi que dans le cas le plus fréquent où l'opération réalisée affecte le résultat, la contrepartie de l'impôt différé affecte la charge d'impôt sur les bénéfices.

Lorsque l'opération affecte les capitaux propres la contrepartie de l'impôt différé affecte directement les capitaux propres. Il en est par exemple ainsi pour l'impact à l'ouverture en cas de changement de méthode comptable.

L'effet des variations de taux d'impôt et de règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le résultat, même lorsque la contrepartie de ceux-ci a été comptabilisée à l'origine directement en capitaux propres.

Lorsque l'opération consiste dans la détermination des écarts d'évaluation dans le cadre d'une acquisition d'entreprise par le groupe, la contrepartie de l'impôt différé vient augmenter ou diminuer la valeur de l'écart d'acquisition.

3152 - Présentation

Les actifs et passifs d'impôts différés, quelle que soit leur échéance, doivent être compensés lorsqu'ils concernent une même entité fiscale. Les actifs, passifs et charges d'impôts différés doivent être présentés distinctement des actifs, passifs et charges d'impôts exigibles, soit au bilan et au compte de résultat, soit dans l'annexe.

316 - Informations à porter dans l'annexe

- *ventilation entre impôts différés et impôts exigibles ;*
- *rapprochement entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique calculée en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante sur la base des textes fiscaux en vigueur. Parmi les éléments en rapprochement se trouvent les incidences de taux d'impôt réduits ou majorés pour certaines catégories d'opérations, et de différences de taux d'impôts pour les résultats obtenus par l'activité exercée dans d'autres pays que celui de l'entreprise consolidante ;*
- *indication du montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration ;*
- *en cas d'actualisation des impôts différés, indication de la méthode et du taux d'actualisation ainsi que de l'impact de l'actualisation sur les actifs et passifs d'impôts différés ;*
- *ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grande catégorie : différences temporaires, crédits d'impôts ou reports fiscaux déficitaires ;*
- *justification de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé lorsque l'entreprise a connu une perte fiscale récente.*

CAS DE CONSOLIDATION N° 8

➤ Corrigé indicatif du cas 8

① Analyse des sources d'impôt différé

Sources des différences temporaires au 31.12.N-1	IDA	IDP
Différences temporaires :		
- contribution investissement logement	30	
- participation des salariés	10	
- contribution sociale de solidarité 'organic'	20	
Provision pour retraite	385	
Plus-values de sinistre :		
- étalées		
- imposées		
Plus-values de fusion au titre des dispositions de l'article 210A du CGI (en provenance de la société absorbée)		
Quote-part de résultat dans une société fiscalement transparente (dividende encaissé l'année suivante)	20	

TOTAL EN BASE	465	
Taux	x 40 %	

Impôt différé net : créance	186	

Le petit guide FID de 17 cas simples de consolidation

Sources des différences temporaires au 31.12.N	IDA	IDP
<i>a) sur les éléments courants</i>		
Différences temporaires :		
- contribution investissement logement	40	
- participation des salariés	20	
- contribution sociale de solidarité 'organic'	30	
Provision pour retraite	390	
Plus-values sur sinistres à imposer		180
Quote-part de résultat dans une société fiscalement transparente (dividende encaissé l'année suivante)	30	
	-----	-----
TOTAL EN BASE	510	180
BASE NETTE	330	
Taux	x 45 %	

Impôt différé net : créance	149	
<i>b) sur les éléments issus de la fusion (art. 210 A du CGI)</i>		
Plus-values de fusion :		
- sur les actifs corporels		240
- sur le terrain		250
Plus-values de fusion : plus-value sur les actifs incorporels : l'application de la dispense prévue au § 313 du règlement CRC 99-02 est réservée au cas des « écarts d'évaluation » : elle ne semble donc pas pouvoir s'appliquer au présent cas, relatif à une fusion		1.000

BASE NETTE		1.490
Taux		x 45 %

Impôt différé : dette (à imputer sur la prime de fusion)		670

CAS DE CONSOLIDATION N° 8

Sources des différences temporaires au 31.12.N+1	IDA	IDP
<i>a) sur les éléments courants</i>		
Différences temporaires :		
- contribution investissement logement	50	
- participation des salariés	30	
- contribution sociale de solidarité 'organic'	40	
Provision pour retraite	395	
Plus-values sur sinistres à imposer		160
Quote-part de résultat dans une société fiscalement transparente (dividende encaissé l'année suivante)	70	
	-----	-----
TOTAL EN BASE	585	160
BASE NETTE	425	
Taux	x 35 %	

Impôt différé net : créance	149	
<i>b) sur les éléments issus de la fusion (art. 210 A du CGI)</i>		
Plus-values de fusion :		
- sur les actifs corporels		180
- sur le terrain		250
Plus-values de fusion : plus-value sur les actifs incorporels : l'application de la dispense prévue au § 313 du règlement CRC 99-02 est réservée au cas des « écarts d'évaluation » : elle ne semble donc pas pouvoir s'appliquer au présent cas, relatif à une fusion		1.000

BASE NETTE		1.490
Taux		x 35 %

Impôt différé : dette (à imputer sur la prime de fusion)		522

② Consolidation au 31 décembre N

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan			Pour les comptes de résultat		
31/12/N			31/12/N		
44. Impôt différé actif	149		69. Impôt sur les bénéfices	37	
80. Résultat F	37		80. Résultat F		37
106. Réserves F		186	<i>variation de la créance</i>		
<i>créance nette d'impôt différé</i>			<i>d'impôt</i>		
104. Prime de fusion	670				
155. Impôt différé passif		670			
<i>dette nette d'impôt sur fusion</i>					
155. Impôt différé passif	149				
44. Impôt différé actif		149			
<i>compensation des comptes</i>					
<i>d'impôt différé</i>					

③ Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N+1				
44. Impôt différé actif	149			
106. Réserves F		149		
<i>créance nette d'impôt différé</i>				
31/12/N+1				
104. Prime de fusion	670	80. Résultat F	148	
155. Impôt différé passif		69. Impôt sur les bénéfices		148
80. Résultat F	522	<i>variation de la créance d'impôt</i>		
<i>dette nette d'impôt sur fusion</i>	148			
155. Impôt différé passif	149			
44. Impôt différé actif				
<i>compensation des comptes d'impôt différé</i>	149			

④ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts		PASSIF	impacts	
	N	N+1		N	N+1
			Prime de fusion	- 670	- 670
			Réserves	186	149
			Résultat	- 37	148
			Impôt différé passif	521	373
Total			Total	0	0

CAS 9

OBJET :
CONSTATATION DES IMPOTS DIFFERES
& ELIMINATION DES PROVISIONS REGLEMENTEES

➤ **Enoncé du cas**

La société F a constitué diverses provisions réglementées dans ses comptes individuels, au titre des dispositions fiscales.

L'analyse est la suivante (signe + : dotations et signe - : reprises)

Clôture	31.12.N-1	31.12.N	31.12.N+1
Amortissements dérogatoires	100	$100 + 30 - 10 = 120$	$120 - 40 = 80$
Provisions pour hausse de prix	0	+ 50	$50 + 60 = 110$
Provision pour investissement (attachée à un accord dérogatoire de participation des salariés) *	$80 + 70 - 20 = 130$	$130 - 30 = 100$	$100 + 70 - 30 = 140$

* rappel : la reprise de la provision pour investissement n'est pas fiscalement imposable

➤ **Références au règlement CRC 99-02**

§ 303

« Afin de ne pas fausser l'image donnée par les comptes consolidés, il convient de procéder à l'élimination de l'incidence des écritures passées pour la seule application des législations fiscales du pays où se situe l'entreprise consolidée et notamment :

- la constatation ou la reprise d'amortissements dérogatoires lorsqu'une entreprise applique un système d'amortissement dégressif prévu par la législation fiscale, tout en estimant nécessaire de conserver comptablement un mode d'amortissement linéaire ;
- la constitution ou la reprise de provisions réglementées ;
- la reprise de subventions d'investissements en résultats ;
- l'inscription en charges de certains frais accessoires engendrés par l'acquisition d'immobilisations ;
- la comptabilisation en résultats de l'impact des changements de méthodes ».

➤ Corrigé indicatif du cas 9

Ⓞ Consolidation au 31 décembre N

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat	
31/12/N		31/12/N	
145. Amortissements dérogatoires	120	80. Résultat F	20
106. Réserves F	100	787. Reprises sur provisions	10
80. Résultat F	20	687. Dotations aux provisions	30
<i>annulation des amort. dérogatoires</i>		<i>annulation des mouvements sur les amortissts dérogatoires</i>	
106. Réserves F (100 x 40 %)	40	69. Impôt sur le résultat	14
80. Résultat F	14	80. Résultat F	14
155. Impôt différé passif	54	<i>imposition différée sur les amortissements dérogatoires</i>	
<i>impôt différé passif sur les amortissements dérogatoires</i>			
143. Provisions pour hausse de prix	50	687. Dotations aux provisions	50
80. Résultat F	50	80. Résultat F	50
<i>annulation des PHP</i>		<i>annulation de la dotation à la PHP</i>	
80. Résultat F	22	69. Impôt sur le résultat	22
155. Impôt différé passif	22	80. Résultat F	22
<i>impôt différé passif sur la PHP</i>		<i>imposition différée sur la PHP</i>	
142. Provision pour investissement	100	787. Reprises sur provisions	30
80. Résultat F	30	80. Résultat F	30
106. Réserves F	130	<i>annulation de la dotation à la provision pour investissement</i>	
<i>annulation de la provision pour investissement</i>			

CAS DE CONSOLIDATION N° 9

② Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit :

Pour les comptes de bilan		Pour les comptes de résultat		
31/12/N		31/12/N		
145. Amortissements dérogatoires	80		787. Reprises sur provisions	40
80. Résultat F	40		80. Résultat F	40
106. Réserves F	120		<i>annulation des mouvements sur les amortissements dérogatoires</i>	
<i>annulation des amort. dérogatoires</i>				
106. Réserves F	54		80. Résultat F	26
80. Résultat F	26		69. Impôt sur le résultat	26
155. Impôt différé passif	28		<i>imposition différée sur les amortissements dérogatoires</i>	
<i>impôt différé passif sur les amortissements dérogatoires</i>				
143. Provisions pour hausse de prix	110		687. Dotations aux provisions	60
106. Réserves F	50		80. Résultat F	60
80. Résultat F	60		<i>annulation de la dotation à la PHP</i>	
<i>annulation des PHP</i>				
106. Réserves F	22		69. Impôt sur le résultat	16
80. Résultat F	16		80. Résultat F	16
155. Impôt différé passif	38		<i>imposition différée sur la PHP</i>	
<i>impôt différé passif sur la PHP</i>				
142. Provision pour investissement	140		787. Reprises sur provisions	30
80. Résultat F	40		80. Résultat F	40
106. Réserves F	100		687. Dotations aux provisions	70
<i>annulation de la provision pour investissement</i>			<i>annulation de la dotation à la provision pour investissement</i>	

③ Impacts des retraitements

ACTIF	impacts		PASSIF	impacts	
	N	N+1		N	N+1
			Réserves	190	194
			Résultat	4	70
			Amort. dérogatoires	- 120	- 80
			Provision hausse prix	- 50	- 110
			Provision investissem	- 100	- 140
			Impôt différé passif	76	66
Total	0	0	Total	0	0