

CAS 10

OBJET :
RETRAITEMENT DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
Constatation éventuelle de l'impôt différé attaché

➤ Enoncé du cas

La société F a obtenu le 1^{er} janvier N deux subventions d'investissement, portant sur des actifs amortissables :

■ *subvention A*

- éligible aux dispositions fiscales d'imposition échelonnée au titre de l'article 42 septies du CGI
- d'un montant de 100, affectée au financement d'un matériel de 200 (faisant l'objet d'un amortissement linéaire sur 5 ans)

■ *subvention B*

- imposable immédiatement sur la base de l'article 38 du CGI
- d'un montant de 600, affectée au financement d'un matériel de 800 (faisant l'objet d'un amortissement linéaire sur 6 ans)

Aux bilans des clôtures N et N+1, ces subventions présentent les soldes suivants :

| Désignation | A | B |
|-------------|-------------------------------|--------------------------------|
| Clôture N | $100 - (100 \times 1/5) = 80$ | $600 - (600 \times 1/6) = 500$ |
| Clôture N+1 | $100 - (100 \times 2/5) = 60$ | $600 - (600 \times 2/6) = 400$ |

➤ Références au règlement CRC 99-02

Il n'y a pas de précision particulière dans le règlement CRC 99-02

Par contre, l'avis du Comité d'urgence du CNC n° 2001-A du 29 janvier 2001 apporte les précisions suivantes :

« L'article 362-1 du règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable relatif à la réécriture du plan comptable général dispose que "*le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat...*" »

Le Comité d'urgence note :

- que, selon les dispositions de l'article 362-1 du règlement n°99-03, les subventions d'investissement peuvent être présentées au bilan dans la rubrique " capitaux propres " ;
- qu'il n'existe pas, dans le règlement n°99-02 susvisé, une disposition spécifique en matière de présentation au bilan des subventions d'investissement ».

➤ **Corrigé indicatif du cas 10****① Traitement en cas de maintien de la subvention au niveau des capitaux propres consolidés**

■ Clôture du 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 | | |
| 13. Subventions d'investisss | 36 | 36 | 777. Virement de subvention | 20 | 20 |
| 155. Impôt différé passif | | | 758. Virement de subvention | | |
| <i>mise en évidence de l'impôt différé sur la subvention A : 80 x 45 %</i> | | | <i>réimputation du virement annuel de la subvention</i> | | |
| 44. Impôt différé actif | 225 | 225 | 777. Virement de subvention | 100 | 100 |
| 13. Subventions d'investissement | | | 758. Virement de subvention | | |
| <i>mise en évidence de l'impôt différé sur la subvention B : 500 x 45 %</i> | | | <i>réimputation du virement annuel de la subvention</i> | | |

■ Clôture du 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 | | |
| 13. Subventions d'investisss | 21 | 21 | 777. Virement de subvention | 20 | 20 |
| 155. Impôt différé passif | | | 758. Virement de subvention | | |
| <i>mise en évidence de l'impôt différé sur la subvention A : 60 x 35 %</i> | | | <i>réimputation du virement annuel de la subvention</i> | | |
| 44. Impôt différé actif | 140 | 140 | 777. Virement de subvention | 100 | 100 |
| 13. Subventions d'investissement | | | 758. Virement de subvention | | |
| <i>mise en évidence de l'impôt différé sur la subvention B : 400 x 35 %</i> | | | <i>réimputation du virement annuel de la subvention</i> | | |

② Traitement en cas de virement de la subvention au niveau du compte de « produits constatés d'avance » (en tant que produit différé) au passif du bilan

■ Clôture du 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 | | |
| 13. Subventions d'investisss 487. Produits constatés avec <i>reclassement de la subvention A</i> | 80 | 80 | 777. Virement de subvention 758. Virement de subvention <i>réimputation du virement</i> | 20 | 20 |
| 13. Subventions d'investisss 487. Produits constatés avec <i>reclassement de la subvention B</i> | 500 | 500 | 777. Virement de subvention 758. Virement de subvention <i>réimputation du virement</i> | 100 | 100 |
| 44. Impôt différé actif 80. Résultat F <i>impôt payé d'avance sur la subvention B</i> | 225 | 225 | 80. Résultat F 69. Impôt sur le résultat <i>500 x 45 %</i> | 225 | 225 |
| | | | | | 225 |

■ Clôture du 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 | | |
| 13. Subventions d'investisss 487. Produits constatés avec <i>reclassement de la subvention A</i> | 60 | 60 | 777. Virement de subvention 758. Virement de subvention <i>réimputation du virement</i> | 20 | 20 |
| 13. Subventions d'investisss 487. Produits constatés avec <i>reclassement de la subvention B</i> | 400 | 400 | 777. Virement de subvention 758. Virement de subvention <i>réimputation du virement</i> | 100 | 100 |
| 44. Impôt différé actif 80. Résultat F 106. Réserves F <i>impôt payé d'avance sur la subvention B</i> | 140 | 85 | 69. Impôt sur le résultat 80. Résultat F <i>régularisation impôt différé</i> | 85 | 85 |
| | | 225 | | | |

③ Traitement en cas de virement de la subvention en diminution de la valeur brute des immobilisations financées

■ Clôture du 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 | | |
| 13. Subventions d'investisss | 80 | | 777. Virement de subvention | 20 | |
| 281. Amortissements matériel | 20 | | 681. Dotation aux amortissements | | 20 |
| 215. Matériel | | 100 | <i>réimputation du virement</i> | | |
| <i>reclassement de la subvention A</i> | | | | | |
| 13. Subventions d'investisss | 500 | | 777. Virement de subvention | | |
| 281. Amortissements matériel | 100 | | 681. Dotation aux amortissements | 100 | |
| 215. Matériel | | 600 | <i>réimputation du virement</i> | | 100 |
| <i>reclassement de la subvention B</i> | | | | | |
| 44. Impôt différé actif | 225 | | 80. Résultat F | 225 | |
| 80. Résultat F | | 225 | 69. Impôt sur le résultat | | 225 |
| <i>impôt payé d'avance sur la subvention B</i> | | | <i>500 x 45 %</i> | | |

■ Clôture du 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 | | |
| 13. Subventions d'investisss | 60 | | 777. Virement de subvention | 20 | |
| 281. Amortissements matériel | 40 | | 681. Dotation aux amortissements | | 20 |
| 215. Matériel | | 100 | <i>réimputation du virement</i> | | |
| <i>reclassement de la subvention A</i> | | | | | |
| 13. Subventions d'investisss | 400 | | 777. Virement de subvention | | |
| 281. Amortissements matériel | 200 | | 681. Dotation aux amortissements | 100 | |
| 215. Matériel | | 600 | <i>réimputation du virement</i> | | 100 |
| <i>reclassement de la subvention B</i> | | | | | |
| 44. Impôt différé actif | 140 | | 69. Impôt sur le résultat | 85 | |
| 80. Résultat F | 85 | | 80. Résultat F | | 85 |
| 106. Réserves F | | 225 | <i>régularisation impôt différé</i> | | |
| <i>impôt payé d'avance sur la subvention B</i> | | | | | |

③ Impacts des retraitements

■ *Traitement de maintien des subventions d'investissement au niveau des capitaux propres*

| ACTIF | impacts | | PASSIF | impacts | |
|---------------------|---------|-----|---|-----------|-----------|
| | N | N+1 | | N | N+1 |
| Impôt différé actif | 225 | 140 | Réserves Résultat Subventions invest. Impôt différé passif | 189 36 | 119 21 |
| Total | 225 | 140 | Total | 225 | 140 |

■ *Traitement de virement des subventions d'investissement au niveau des produits constatés d'avance*

| ACTIF | impacts | | PASSIF | impacts | |
|---------------------|---------|-----|--|---------------------|-----------------------------|
| | N | N+1 | | N | N+1 |
| Impôt différé actif | 225 | 140 | Réserves Résultat Subventions invest. Produits d'avance | 225 - 580 580 | 225 - 85 - 460 460 |
| Total | 225 | 140 | Total | 225 | 140 |

■ *Traitement de virement des subventions d'investissement au niveau des immobilisations financées*

| ACTIF | impacts | | PASSIF | impacts | |
|----------------------------------|--------------|--------------|---|--------------|----------------------|
| | N | N+1 | | N | N+1 |
| Matériels Impôt différé actif | - 580 225 | - 460 140 | Réserves Résultat Subventions invest. | 225 - 580 | 225 - 85 - 460 |
| Total | - 355 | - 320 | Total | - 355 | - 320 |

CAS 11

OBJET :
CONVERSION DES COMPTES LIBELLES EN DEVISES
& suivi spécifique de la conversion en euros

► Enoncé du cas

La société F fait partie du groupe M.

Elle est située à l'étranger ; elle utilise la devise D pour la tenue et l'arrêté des comptes.

Elle a été constituée le 1^{er} janvier N.

Par simplification, on considère que la société F n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés dans son pays d'origine (aucun élément d'impôt différé n'est donc mis en évidence).

Les bilans schématiques sont les suivants, dans la devise D :

| ACTIF | 31.12.N | 31.12.N+1 | PASSIF | 31.12.N | 31.12.N+1 |
|----------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Matériels (1) | 900 | 2.890 | Capital | 500 | 500 |
| Stocks (2) | 1.000 | 1.300 | Réserves | | 200 |
| Créances | 2.000 | 1.900 | Résultat (3) | 300 | 400 |
| Disponibilités | 100 | 10 | Dettes | 3.200 | 5.000 |
| | ----- | ----- | | ----- | ----- |
| TOTAL | 4.000 | 6.100 | TOTAL | 4.000 | 6.100 |

Détails :

1. Deux immobilisations corporelles (amortissables sur dix ans) sont inscrites à l'actif du bilan :
 - Matériel A acquis le 1^{er}.01. N pour 1.000 (soit amortissement de 100 par an)
 - Matériel B acquis le 1^{er}.07.N+1 pour 2.200 (soit amortissement de l'exercice N+1 de 110)
2. Il s'agit essentiellement de marchandises acquises au cours du mois de décembre de chaque année ; une provision pour dépréciation est constatée pour 50 au 31.12.N et pour 100 au 31.12.N+1.
3. Soit de manière schématique :

| Désignation | 31.12.N | 31.12.N+1 |
|----------------------------|---------|-----------|
| Ventes | 1.250 | 1.550 |
| Reprises sur provisions | | 50 |
| - Coûts des ventes | - 800 | - 890 |
| - Dotations amortissements | - 100 | - 210 |
| - Dotations provisions | - 50 | - 100 |
| = Résultat | 300 | 400 |

Les variations du cours de la devise D sont les suivantes (en euros) :

| EXERCICE N | COURS N | COURS N+1 |
|---------------------|---------|-----------|
| 1.01 | 5 | 8 |
| 30.06 | 6 | 11 |
| 31.12 | 8 | 10 |
| Moyenne de décembre | 9 | 12 |
| Moyenne de l'année | 7 | 11 |

On pose qu'au 1^{er} janvier N+2, la devise D intègre la zone euro.

La parité de change définitive est retenue sur la base de la valeur du 31.12.N+1, soit 1 D = 10 €

Le bilan au 1^{er} janvier N+2 de la société F se présente donc comme suit, en euros :

| ACTIF | 01.01.N+2 | PASSIF | 01.01.N+2 |
|----------------|---------------|--------------|---------------|
| Matériels | 28.900 | Capital | 5.000 |
| Stocks | 13.000 | Réserves | 6.000 |
| Créances | 19.000 | Dettes | 50.000 |
| Disponibilités | 100 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 61.000 | TOTAL | 61.000 |

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 32

320 - Les méthodes de conversion

Pour déterminer le mode de conversion des comptes d'une entreprise consolidée établissant ses comptes en monnaie étrangère, il convient tout d'abord de déterminer sa monnaie de fonctionnement.

Lorsque cette entité a une autonomie économique et financière (filiale autonome), la monnaie dans laquelle elle tient ses comptes est généralement sa monnaie de fonctionnement.

Lorsque l'exploitation de cette entité fait partie intégrante des activités d'une autre entreprise qui établit ses comptes dans une autre monnaie (filiale non autonome), c'est en principe la monnaie de cette dernière qui est la monnaie de fonctionnement de l'entité.

Il en est ainsi lorsque la monnaie nationale de l'entreprise consolidante est prépondérante sur le plan des opérations ou du financement d'une filiale étrangère, ou lorsque celle-ci a des liens commerciaux ou financiers prépondérants avec l'entreprise consolidante ; par exemple, une filiale vendant uniquement des biens importés de l'entreprise consolidante et remettant à celle-ci les produits correspondants est considérée comme une extension de l'exploitation de l'entreprise consolidante. De même les "holdings de pays", c'est-à-dire les entreprises regroupant la plupart des filiales et participations détenues par un groupe dans un pays, font partie de cette catégorie.

A l'exception du cas des entreprises étrangères situées dans un pays à forte inflation dont le cas est traité au paragraphe 321 :

- *la conversion des comptes d'une entreprise étrangère de sa monnaie locale à sa monnaie de fonctionnement, lorsque celle-ci est différente, est faite selon la méthode du cours historique ;*
- *la conversion des comptes d'une entreprise étrangère de sa monnaie de fonctionnement à la monnaie de l'entreprise consolidante est faite selon la méthode du cours de clôture.*

3200 - La méthode du cours historique

32000 - Conversion

Selon cette méthode, la conversion en monnaie de fonctionnement des comptes des entreprises étrangères s'effectue de la manière suivante :

- *les éléments non monétaires, y compris les capitaux propres, sont convertis au cours historique, c'est-à-dire au cours de change à la date de l'entrée des éléments dans l'actif et le passif consolidés ;*
- *les éléments monétaires sont convertis au cours de change à la date de clôture de l'exercice ;*

les produits et les charges sont, en principe, convertis au cours de change en vigueur à la date où ils sont constatés ; en pratique, ils sont convertis à un cours moyen de période (mensuel, trimestriel, semestriel, voire annuel).

Toutefois les dépréciations constatées par voie d'amortissements ou de provisions sur des éléments d'actif convertis au cours historique sont elles-mêmes converties au même cours historique.

32001 - Comptabilisation des écarts

Les écarts de conversion résultant de l'application de cette méthode, tant sur les éléments monétaires qui figurent au bilan que sur les éléments du compte de résultat, sont inscrits au compte de résultat consolidé en "Charges et produits financiers".

3201 - La méthode du cours de clôture

32010 - Conversion

Selon cette méthode, la conversion des comptes des entreprises étrangères s'effectue de la manière suivante :

- tous les éléments d'actif et de passif, monétaires ou non monétaires, sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice ;
- les produits et les charges (y compris les dotations aux amortissements et provisions) sont convertis au cours moyen de la période.

32011 - Comptabilisation des écarts

Les écarts de conversion constatés, tant sur les éléments du bilan d'ouverture que sur le résultat, sont portés, pour la part revenant à l'entreprise consolidante, dans ses capitaux propres au poste "Ecart de conversion" et pour la part des tiers au poste "Intérêts minoritaires".

En cas de liquidation ou de cession de tout ou partie de la participation détenue dans l'entreprise étrangère, l'écart de conversion qui figure dans les capitaux propres est réintégré au compte de résultat pour la partie de son montant afférente à la participation cédée. La réintégration est également opérée en cas de liquidation ou de cession de tout ou partie de la participation détenue dans l'entreprise étrangère pour les écarts de conversion figés dans les capitaux propres lors du passage à l'euro.

321 - Entreprises situées dans des pays à forte inflation

3210 - Définition de la forte inflation

La forte inflation est marquée par certaines caractéristiques qui incluent, sans que la liste soit limitative, les suivantes :

- les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue durant la durée du crédit, même si cette durée est courte ;
- les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix ;
- le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 % ;
- les prix sont souvent exprimés dans une monnaie étrangère relativement stable, plutôt que dans la monnaie locale.

3211 - Principes généraux

La monnaie d'un pays à forte inflation ne peut pas servir de monnaie de fonctionnement.

Toute entreprise non autonome suit la règle générale énoncée au paragraphe 3200.

Pour une entreprise autonome, le choix est possible entre deux méthodes :

- soit cette entreprise applique la méthode du cours historique pour passer en monnaie de fonctionnement, celle-ci étant la monnaie étrangère communément utilisée dans le pays où à défaut la monnaie utilisée pour la consolidation ;
- soit l'entreprise consolidante applique la méthode du cours de clôture aux comptes de l'entreprise étrangère, corrigés préalablement des effets de l'inflation.

La correction préalable, pour tenir compte de l'inflation, est effectuée au moyen d'indices reflétant les variations générales des prix.

3212. - Traitements comptables

Si la méthode du cours historique est retenue pour convertir les comptes d'une entreprise autonome :

- le passage de la monnaie locale à la monnaie de fonctionnement se fait conformément aux paragraphes 32000 et 32001,
- le passage de la monnaie de fonctionnement à la monnaie de consolidation (lorsque celle-ci est différente) se fait conformément aux paragraphes 32010 et 32011.

Si la méthode du cours de clôture est retenue :

- lorsque les comptes de l'entreprise consolidée sont établis selon la convention du coût actuel :
 - les éléments du bilan déjà évalués au coût actuel n'ont pas à être retraités en vue de la consolidation car ils sont déjà exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date du bilan ;
 - les éléments du compte de résultat doivent être retraités dans l'unité de mesure qui a cours à la date du bilan, par application d'un indice général des prix ;
 - le gain ou la perte sur la situation monétaire nette est inclus dans le résultat net ;
- lorsque les comptes de l'entreprise consolidée sont établis selon la convention du coût historique :
 - les éléments du bilan qui ne sont pas mesurés dans l'unité de mesure en vigueur à la date du bilan sont retraités à l'aide d'un indice général des prix,
 - tous les éléments du compte de résultat sont retraités en appliquant l'évolution de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des transactions,
 - le gain ou la perte sur la situation monétaire nette, qui peut être obtenue par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des capitaux propres et des éléments du compte de résultat, est inclus dans le résultat net.

322 - Couvertures

Les différences de change ayant trait à un élément monétaire qui fait en substance partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entreprise étrangère consolidée sont inscrites dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la cession ou la liquidation de cet investissement net, date à laquelle elles sont inscrites en produit ou en charge dans le résultat comme les autres écarts de conversion relatifs à cette entreprise.

Ainsi, une entreprise du groupe peut avoir dans son bilan une dette ou une créance libellée en monnaie étrangère concernant une entreprise consolidée dont le règlement n'est ni planifié ni susceptible de survenir dans un avenir prévisible et qui constitue en substance une augmentation ou une réduction de l'investissement net du groupe dans cette entreprise étrangère. Cela s'applique aux créances ou à des prêts à long terme mais ni aux comptes clients ni aux comptes fournisseurs.

Si la méthode du cours de clôture est retenue, les différences de change relatives à une dette libellée en monnaie étrangère, comptabilisées comme couverture de l'investissement net d'une entreprise du groupe dans une entreprise étrangère consolidée (par intégration ou par mise en équivalence), doivent être imputées aux capitaux propres consolidés conformément au § 3201 jusqu'à la cession de cet investissement net, date à laquelle elles doivent être inscrites en produits ou en charges dans le résultat comme les autres écarts de conversion relatifs à cette entreprise.

323 - Informations à faire figurer dans l'annexe

Toutes les informations significatives sur la méthode de conversion retenue pour chaque entreprise étrangère et sur l'analyse des écarts de conversion résultant de leur intégration dans les comptes consolidés doivent être données dans l'annexe.

➤ Corrigé indicatif du cas 11① Conversion par application de la méthode du cours historique

La conversion s'opère sur la base des principes suivants :

| ACTIF | Cours à retenir | PASSIF | Cours à retenir |
|---|---|-----------------|---|
| <i>Matériels : valeur brute et amortissements</i> | Eléments non monétaires = cours lors de l'acquisition | <i>Capital</i> | Cours lors de la constitution de l'acquisition par le groupe M (constitution) |
| <i>Stocks : valeur brute et dépréciation</i> | Eléments non monétaires = cours lors de l'acquisition | <i>Réserves</i> | En fonction de la conversion du résultat des exercices concernés (du passé) |
| <i>Créances et disponibilités</i> | Eléments monétaires = cours de clôture | <i>Résultat</i> | Détermination par équilibre du bilan (les écarts de conversion sont des éléments du résultat financier) |
| | | <i>Dettes</i> | Eléments monétaires = cours de clôture |

Les éléments du résultat se convertissent au cours moyen de la période, sauf les dotations aux amortissements et aux provisions qui sont convertis sur la base du cours en principal de l'élément sur lesquels elles reposent.

Le petit guide FID de 17 cas simples de consolidation

La conversion est donc la suivante :

| ACTIF | Calcul N | 31.12.N | Calcul N+1 | 31.12.N+1 |
|----------------|-------------|---------------|-------------------------------|---------------|
| Matériels | 900 x 5 = | 4.500 | (800 x 5) + (2.090 x 11) = | 26.990 |
| Stocks | 1.000 x 9 = | 9.000 | 1.300 x 12 = | 15.600 |
| Créances | 2.000 x 8 = | 16.000 | 1.900 x 10 = | 19.000 |
| Disponibilités | 100 x 8 = | 800 | 10 x 10 = | 100 |
| | | ----- | | ----- |
| TOTAL | | 30.300 | | 61.690 |

| PASSIF | Calcul N | 31.12.N | Calcul N+1 | 31.12.N+1 |
|--------------|-----------------------------------|---------------|-----------------------------------|---------------|
| Capital | 500 x 5 = | 2.500 | 500 x 5 = | 2.500 |
| Réserves | | | Par report du résultat N | 2.200 |
| Résultat | Par équilibre : actif = passif | 2.200 | Par équilibre : actif = passif | 6.990 |
| Dettes | 3.200 x 8 = | 25.600 | 5.000 x 10 = | 50.000 |
| | | ----- | | ----- |
| TOTAL | | 30.300 | | 61.690 |

| COMPTE DE RESULTAT | Calcul N | 31.12.N | Calcul N+1 | 31.12.N+1 |
|--------------------------------|----------------|--------------|-----------------------------|--------------|
| Ventes | 1.250 x 7 = | 8.750 | 1.550 x 11 = | 17.050 |
| Reprises sur provisions | | | 50 x 9 = | 450 |
| - Coûts des ventes | 800 x 7 = | - 5.600 | 890 x 11 = | - 9.790 |
| - Dotations aux amortissements | 100 x 5 = | - 500 | (100 x 5) + (110 x 11) = | - 1.710 |
| - Dotations aux provisions | 50 x 9 = | - 450 | 100 x 12 = | - 1.200 |
| Ecart de conversion | Par différence | 0 | | + 2.190 |
| | | ----- | | ----- |
| TOTAL | | 2.200 | | 6.990 |

② Conversion par application de la méthode du cours de clôture

La conversion s'opère sur la base des principes suivants :

| ACTIF | Cours à retenir | PASSIF | Cours à retenir |
|---|--|--|---|
| <i>Matériels : valeur brute et amortissements</i> | Eléments non monétaires = cours de clôture | <i>Capital</i> | Cours lors de la constitution de l'acquisition par le groupe M (constitution) |
| <i>Stocks : valeur brute et dépréciation</i> | Eléments non monétaires = cours de clôture | <i>Réserves</i> | En fonction de la conversion du résultat des exercices concernés (du passé) |
| <i>Créances et disponibilités</i> | Eléments monétaires = cours de clôture | <i>Résultat</i> | Report du résultat déterminé par conversion du compte de résultat |
| | | <i>Dettes</i> | Eléments monétaires = cours de clôture |
| | | <i>Equilibre du bilan (compte de capitaux propres)</i> | Il est constitué un compte d'écarts de conversion, assimilables à une réserve |

Les éléments du résultat se convertissent au cours moyen de la période.

Le petit guide FID de 17 cas simples de consolidation

La conversion est donc la suivante :

| ACTIF | Calcul N | 31.12.N | Calcul N+1 | 31.12.N+1 |
|----------------|-------------|---------------|--------------|---------------|
| Matériels | 900 x 8 = | 7.200 | 2.890 x 10 = | 28.900 |
| Stocks | 1.000 x 8 = | 8.000 | 1.300 x 10 = | 13.000 |
| Créances | 2.000 x 8 = | 16.000 | 1.900 x 10 = | 19.000 |
| Disponibilités | 100 x 8 = | 800 | 10 x 10 = | 100 |
| | | ----- | | ----- |
| TOTAL | | 30.300 | | 61.000 |

| PASSIF | Calcul N | 31.12.N | Calcul N+1 | 31.12.N+1 |
|---------------------|----------------------------------|---------------|----------------------------------|---------------|
| Capital | 500 x 5 = | 2.500 | 500 x 5 = | 2.500 |
| Réserves | | | Par report du résultat N | 2.100 |
| Résultat | Par report du compte de résultat | 2.100 | Par report du compte de résultat | 4.400 |
| Ecart de conversion | Par équilibre du bilan | 100 | Par équilibre du bilan | 2.000 |
| Dettes | 3.200 x 8 = | 25.600 | 5.000 x 10 = | 50.000 |
| | | ----- | | ----- |
| TOTAL | | 30.300 | | 61.000 |

| COMPTE DE RESULTAT | Calcul N | 31.12.N | Calcul N+1 | 31.12.N+1 |
|--------------------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|
| Ventes | 1.250 x 7 = | 8.750 | 1.550 x 11 = | 17.050 |
| Reprises sur provisions | | | 50 x 11 = | 550 |
| - Coûts des ventes | 800 x 7 = | - 5.600 | 890 x 11 = | - 9.790 |
| - Dotations aux amortissements | 100 x 7 = | - 700 | 210 x 11 = | - 2.310 |
| - Dotations aux provisions | 50 x 7 = | - 350 | 100 x 11 = | - 1.100 |
| | | ----- | | ----- |
| TOTAL | | 2.100 | | 4.400 |

③ Cas spécifique d'une conversion en cas d'intégration de la devise étrangère dans la zone « euro »

■ Méthode du cours historique

Le « bilan euros » de la société F ne peut pas servir pour le suivi de l'intégration des comptes en consolidation pour :

- les éléments non monétaires (immobilisations et stocks)
- les capitaux propres.

Il convient donc de revenir, au 1^{er} janvier N+2, aux valeurs de conversion retenues au 31 décembre N+1 sur la base des valeurs historiques (voir point 1 supra).

■ Méthode du cours de clôture

Le « bilan euros » de la société F peut servir pour le suivi de l'intégration des comptes en consolidation, à l'exception des capitaux propres.

Pour ces montants, la conversion nécessite la mise en évidence des soldes suivants :

| | |
|-------------------------|-------|
| - capital : | 2.500 |
| - réserves : | 6.500 |
| - écart de conversion : | 2.000 |

Soit un total de 11.000 (correspondant au capital et aux réserves figurant sur le « bilan euros » soit 5.000 + 6.000 = 11.000).

Le poste « écart de conversion » est à figer dans la consolidation jusqu'à la cession des titres de la filiale par le groupe M.

Appendice documentaire

Le CNC a rendu l'avis suivant sur cette question le (avis n° 1998-01 du 17 février 1998) :

(extraits) :

a) Méthode du cours de clôture

« Les écarts de conversion liés aux devises de la zone euro sont portés :

- pour la part revenant à l'entreprise consolidante, dans les capitaux propres consolidés,
- et, pour la part revenant aux tiers, dans les intérêts minoritaires,

sans que le passage à la monnaie unique et son corollaire lié à la fixation irréversible et définitive de ces écarts de conversion aient d'incidence comptable particulière. L'annexe consolidée mentionne le montant des écarts de conversion liés aux devises de la zone euro inclus dans les capitaux propres consolidés pour la part revenant à l'entreprise consolidante.

En cas de cession de tout ou partie d'une participation détenue dans une entreprise de la zone euro, les écarts de conversion figurant dans les capitaux propres sont inscrits au compte de résultat pour la partie de leur montant afférente à la participation cédée. Ainsi, l'impact sur le résultat consolidé de la cession d'une participation ne dépend pas du fait que l'opération est enregistrée avant ou après la date d'entrée en vigueur des taux de conversion fixes.

b) Méthode du cours historique

Le passage à la monnaie unique n'a aucune conséquence comptable sur la méthode du cours historique. Les dispositions du Plan Comptable Général conduisant :

- *à la comptabilisation immédiate des écarts de conversion au compte de résultat,*
- *et, à titre optionnel, à la comptabilisation échelonnée en résultat des écarts de conversion relatifs aux éléments monétaires à long terme, (la décision de gestion sous-jacente est indépendante du passage à la monnaie unique),*

conservent leur plein effet.

En outre, dans la mesure où les montants des actifs non monétaires exprimés en euros sont différents selon que la conversion porte :

- *soit sur les comptes consolidés (exprimés en francs et convertis en euros sur la base du cours historique de la devise locale),*
- *soit sur les comptes de l'entreprise étrangère (exprimés dans la devise locale et convertis en euros sur la base du cours de clôture de la devise locale),*

il convient, dans cette seconde hypothèse, d'aligner, par voie de retraitement de consolidation, les montants des actifs non monétaires de l'entreprise étrangère exprimés en euros sur ceux figurant dans les comptes consolidés, car ces derniers représentent le coût historique pour le groupe ».

CAS 12

**OBJET :
SUIVI DES ECARTS D'EVALUATION
ET DES ECARTS D' ACQUISITION**

➤ Enoncé du cas

La société F a été acquise le 1^{er} juillet N par la société mère M, à hauteur de 60 % du capital (droits de vote et droits financiers).

Le prix payé est de 1.000, majoré de commissions d'intermédiaires de 160.

A la date d'acquisition, la justification du prix payé est la suivante :

| Désignation | Montant total |
|---|---------------|
| Capitaux propres de F au 01.01.N | 800 |
| Résultat du 1 ^{er} semestre N | 100 |
| Plus-value identifiée sur les éléments incorporels non amortis non cessibles séparément de la société F | 200 |
| Plus-value identifiée sur des constructions, dont la durée de vie résiduelle est de 10 ans | 400 |
| Plus-value identifiée sur des stocks, destinés à être cédés au cours du 2 ^e semestre N | 300 |
| Moins-value identifiée sur les engagements de retraite non provisionnés au niveau de F | - 160 |

On a aussi les informations suivantes pour F :

| Désignation | Au 31.12.N | Au 31.12.N+1 |
|---------------------------------------|------------|--------------|
| Résultat du 2 ^e semestre N | 180 | |
| Résultat N+1 | | 360 |
| Total des engagements de retraite | 200 | 300 |

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

§ 210 à § 214

210 - Coût d'acquisition des titres

Le coût d'acquisition des titres est égal au montant de la rémunération remise au vendeur par l'acquéreur (liquidités, actifs ou titres émis par une entreprise comprise dans la consolidation estimés à leur juste valeur), majoré de tous les autres coûts directement imputables à l'acquisition. Lorsque le paiement est différé ou étalé, ce coût doit être actualisé si les effets de l'actualisation sont significatifs.

Lorsque la convention d'acquisition prévoit un ajustement du prix d'acquisition dépendant d'un ou plusieurs événements, le montant de la correction doit être inclus dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et si le montant peut être mesuré de façon fiable. Lors de la comptabilisation initiale d'une acquisition, il est en général possible d'estimer le montant de tout ajustement, même si une incertitude existe, sans porter atteinte à la fiabilité de l'information. Si ces événements futurs ne se produisent pas, ou s'il est nécessaire de revoir l'estimation, le coût d'acquisition est ajusté avec les répercussions correspondantes sur l'écart d'acquisition.

Le coût d'acquisition doit également être corrigé lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition se résout postérieurement à la date d'acquisition.

En cas d'achat de titres en monnaies étrangères, le taux de conversion utilisé est le taux de change à la date d'entrée dans le périmètre de consolidation ou, le cas échéant, celui de la couverture (après correction du report – déport) si celle-ci a été prise avant l'opération. Les frais engagés pour mettre en place les couvertures sont également intégrés au coût d'acquisition des titres.

Dans tous les cas énoncés ci-dessus, outre la valeur des actifs remis par l'acquéreur au vendeur, le coût d'acquisition des titres inclut les coûts directs (droits d'enregistrement, frais d'émission des titres, honoraires versés aux consultants et experts externes participant à l'opération...) nets de l'économie d'impôts correspondante.

Lorsque la prise de contrôle d'une entreprise extérieure est obtenue par la remise de titres de filiales ou d'autres actifs à cette entreprise, l'opération s'analyse en substance comme une acquisition. Le coût de cette prise de contrôle est égal à la juste valeur de la quote-part accordée aux minoritaires dans les actifs ou titres remis à l'entreprise.

L'écart entre le coût ainsi déterminé et la valeur comptable de cette quote-part avant l'opération constitue un résultat de cession.

Les actifs remis figurent toujours au bilan consolidé pour la valeur qu'ils avaient avant l'opération. Les actifs entrant figurent à leur valeur d'entrée telle que définie au § 2112. Les intérêts minoritaires sont déterminés sur ces mêmes bases et l'écart d'acquisition ne porte ainsi que sur les éléments acquis.

211 - Actifs et passifs identifiables et écart d'acquisition

Lors de la première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement, hors le cas particulier visé au § 215, la valeur d'entrée des éléments identifiables de son actif et de son passif est évaluée selon les méthodes décrites au § 2112. On appelle " écart d'évaluation " la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan

consolidé et la valeur comptable du même élément dans le bilan de l'entreprise contrôlée.

L'identification et la valorisation des actifs et passifs s'appuient sur une démarche explicite et documentée.

2110 - Date et délai

L'évaluation des actifs et passifs identifiables doit être faite en fonction de la situation existant à la date d'entrée de l'entreprise dans le périmètre de consolidation, sans que les événements ultérieurs puissent être pris en considération.

Pour des raisons pratiques, l'entreprise consolidante dispose d'un délai se terminant à la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à l'acquisition, au cours duquel elle peut procéder aux analyses et expertises nécessaires en vue de cette évaluation. Néanmoins, lors de la première clôture suivant l'acquisition, une évaluation provisoire doit être faite pour les éléments dont l'estimation est suffisamment fiable.

Si de nouvelles informations conduisent, avant la fin du premier exercice qui suit l'entrée dans le périmètre de consolidation, à une nouvelle appréciation des valeurs fixées lors de l'entrée dans le bilan consolidé, celles-ci doivent être modifiées et il en découle automatiquement une modification de la valeur brute et des amortissements cumulés de l'écart d'acquisition. Par exemple, des plus ou moins-values réalisées à l'intérieur du délai sur les éléments identifiés lors de la première consolidation, ou l'utilisation effective de provisions, doivent amener à remettre en cause leur valeur d'entrée, sauf à démontrer qu'elles sont générées par un événement postérieur à la date d'acquisition et indépendant de cette acquisition (Cf. § 21123).

2111 - Identification des actifs et passifs

Les actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise, y compris les éléments incorporels, sont des éléments susceptibles d'être évalués séparément dans des conditions permettant un suivi de leur valeur. Pour les actifs incorporels, tel peut être notamment le cas des brevets, marques et parts de marché.

Un actif incorporel n'est susceptible d'être inscrit séparément au bilan consolidé que si son évaluation peut être faite selon des critères objectifs et pertinents, essentiellement fondés sur les avantages économiques futurs qu'il permettra de dégager ou sur sa valeur de marché s'il en existe une.

2112 - Valeur d'entrée des actifs et passifs identifiables

21120 - Principes généraux

S'agissant d'une entrée dans le groupe, le montant résultant de l'évaluation des actifs identifiables constitue leur nouvelle valeur brute. Celle-ci sert de base aux calculs ultérieurs des plus ou moins-values en cas de cession, ainsi que des dotations aux amortissements et aux provisions pour dépréciation qui apparaîtront dans les résultats consolidés.

Les provisions pour risques et charges enregistrées à la date de première consolidation constituent la base à partir de laquelle seront déterminées les dotations et reprises ultérieures de provisions.

21121 - Méthode d'évaluation à retenir

Les actifs et passifs identifiables sont inscrits au bilan consolidé à leur valeur d'entrée déterminée en fonction de l'usage prévu par l'entreprise consolidante.

En vue de procéder à leur évaluation ces actifs sont classés en deux catégories:

- les biens non destinés à l'exploitation ;
- les biens destinés à l'exploitation.

Les biens non destinés à l'exploitation, c'est-à-dire les actifs destinés à être revendus ou les actifs non nécessaires à l'exploitation, sont évalués à leur valeur de marché à la date d'acquisition ou, en l'absence de marché, à leur valeur nette probable de réalisation. Cette valeur pourra, le cas échéant, être actualisée si les actifs concernés ne génèrent aucun revenu pendant la période de portage estimée. S'il s'agit de secteurs complets d'activité destinés à être cédés ou arrêtés, leurs pertes d'exploitation prévues sont intégralement provisionnées à la date d'acquisition, après déduction des plus-values de cession attendues.

Les biens destinés à l'exploitation sont évalués à leur valeur d'utilité pour l'entreprise consolidante. Celle-ci correspond au prix qu'elle aurait accepté de payer si elle avait acquis ces éléments séparément, compte tenu de l'usage qu'elle compte en faire. D'une manière générale, la valeur d'utilité s'identifie, pour les actifs acquis et destinés à l'exploitation, à leur valeur de remplacement, c'est-à-dire à l'investissement que l'entreprise consolidante devrait réaliser pour les remplacer par de nouveaux actifs, éventuellement différents, mais permettant à l'entreprise le maintien de sa production dans son secteur.

Les dettes et créances d'impôts différés attachées aux écarts d'évaluation sont enregistrées conformément aux dispositions du § 31.

Les droits des minoritaires sont calculés sur la base de l'actif net réévalué de l'entreprise acquise.

Toutefois les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire. Cette méthode consiste à limiter la réestimation des éléments identifiables à la quote-part de titres acquis. Les droits des minoritaires sont donc pris en compte sur la base de la valeur comptable des éléments telle qu'elle ressort du bilan de l'entreprise acquise.

21122 - Détermination de la valeur d'utilité des actifs et passifs destinés à l'exploitation

L'objectif étant de déterminer élément par élément une valeur d'utilité à la date d'acquisition, les méthodes appliquées peuvent être différentes des méthodes d'évaluation habituellement utilisées par l'entreprise consolidante pour son bilan consolidé. Par exemple, il est approprié de provisionner les engagements de retraites et de recourir à des méthodes d'actualisation financière pour déterminer la valeur d'entrée des éléments monétaires ou des provisions pour charges dès lors que cela influe de façon significative sur le montant obtenu.

Le principe de la valeur d'utilité n'interdit pas que les valeurs comptables puissent être représentatives de celle-ci.

Immobilisations incorporelles : tous les actifs incorporels identifiables, y compris ceux qui ne seraient pas inscrits dans les comptes sociaux des entités consolidées, font l'objet d'une évaluation.

La valeur d'utilité des immobilisations incorporelles correspond à leur valeur de marché lorsqu'il existe un marché actif pour des biens similaires. Par marché actif, on entend un marché sur lequel s'échangent régulièrement à des prix connus des biens de nature homogène. En l'absence de marché actif, on retient la valeur d'utilité de l'immobilisation incorporelle en se référant notamment à la pratique du secteur concerné.

Cas particuliers

- **contrats de location financement en cours** : lorsque l'entreprise acquise détient un bien dans le cadre d'un contrat de location financement et si l'entreprise consolidante a choisi de ne pas inscrire ce

type de contrat à son actif, le droit incorporel correspondant doit être évalué à un montant égal à la différence entre :

- d'une part, la valeur des immobilisations corporelles objet de la location déterminée comme indiqué ci-après,
- et d'autre part, la dette résiduelle à la date d'acquisition correspondant à la valeur actualisée des loyers restant à payer et de l'option de rachat. Lorsque cette différence est négative, elle est portée au passif.
- **projets de recherche et développement en cours** : la partie du coût d'acquisition correspondant aux projets de recherche et développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable, est comptabilisée immédiatement en charges. Par exception, la partie du coût d'acquisition correspondant à des projets de recherche appliquée et de développement en cours, identifiables et évaluables de manière fiable, nettement individualisés et ayant de sérieuses chances de rentabilité commerciale, est immobilisée si telle est la méthode du groupe ; elle peut l'être dans l'autre cas.
- **actifs incorporels ayant la nature de frais d'établissement ou de charges à répartir** : l'acquéreur évalue en fonction de ses propres intentions la valeur des frais d'établissement et des charges à répartir, qu'ils soient comptabilisés ou non par l'entreprise acquise. L'actif correspondant ne peut pas être supérieur au coût réellement encouru par l'entreprise acquise.
- **Immobilisations corporelles**: leur valeur d'utilité correspond à la valeur de marché pour les biens banalisés (notamment, les terrains et constructions non industriels) ou à leur valeur de remplacement nette pour les biens spécifiques à l'exploitation. Dans ce dernier cas, on recherche la valeur à neuf d'un bien équivalent en tenant compte de l'usage que l'entreprise consolidante compte en faire. De cette valeur on retranche l'amortissement correspondant à la durée de vie utile écoulée pour obtenir la valeur de remplacement nette. Cette valeur de remplacement nette constitue la nouvelle valeur brute du bien pour l'acquéreur et sert de base de calcul des amortissements postérieurs à l'acquisition selon les méthodes en vigueur dans le groupe.
- **Participations et autres titres immobilisés** : les titres acquis doivent être évalués en fonction de leur utilité pour l'entreprise consolidante. En conséquence, les titres consolidés par intégration globale, proportionnelle ou par mise en équivalence ne sont pas évalués directement mais au travers des éléments d'actif et de passif identifiables des filiales qu'ils représentent. Au contraire, les titres non consolidés sont évalués à leur valeur de marché, qui, pour les titres cotés, est généralement égale au cours de bourse à la date d'acquisition, ou à la moyenne pondérée des cours constatés sur une période suffisamment longue pour atténuer l'effet de fortes variations ponctuelles. La valeur d'utilité des titres non cotés peut être déterminée par référence aux multiples de cash flows ou de résultats observés dans les entreprises du secteur comparables notamment par leurs perspectives de croissance.
- **Stocks et contrats en cours** : en règle générale, la valeur d'utilité des stocks ne peut simplement correspondre au coût historique d'achat ou de production reflété par les comptes de l'entreprise acquise car il convient de tenir compte des efforts déjà consentis pour amener chaque élément

du stock en l'état d'élaboration où il se trouve. En conséquence, un produit fini est valorisé au prix de cession diminué des frais et de la marge relatifs à l'effort de commercialisation restant à réaliser, cette marge étant déterminée sur la base de la marge normale de l'activité de commercialisation du vendeur dans le secteur considéré et, pour les stocks à rotation lente, du coût financier éventuel de portage. Un produit en cours de production est valorisé sur ces mêmes bases diminuées des coûts de production restant à encourir et de la marge additionnelle du producteur. Pour les contrats à long terme ou de service en cours, la marge correspondant à l'état d'avancement des contrats est ainsi incluse dans la valeur d'entrée des encours. Enfin, une matière première est valorisée à son coût de remplacement. Ainsi, seules les marges normales de l'activité de production restant à effectuer et de l'activité de commercialisation contribuent aux résultats dégagés par l'entreprise consolidante sur les produits acquis.

- **Prêts et créances - dettes** : leur valeur d'entrée est déterminée par actualisation des valeurs dues à l'échéance, au taux constaté sur le marché financier approprié à la date d'acquisition, si l'incidence de cette actualisation est significative. Cette règle s'applique par exemple dans le cas où les prêts ou créances ne sont pas productifs d'un intérêt correspondant aux conditions normales du marché à la date de prise de contrôle.
- **Titres de placement** : ils sont valorisés à leur valeur de réalisation (cours de bourse, s'il s'agit de titres cotés), nette des frais de cession.
- **Engagements relatifs aux avantages à long terme accordés aux salariés** : lors d'une acquisition, tous les engagements relatifs aux avantages à long terme accordés aux salariés tels qu'indemnités de départ, compléments de retraite, couverture médicale, médaille du travail, doivent être identifiés et comptabilisés selon la situation financière des régimes correspondants, même dans l'hypothèse où l'entreprise consolidante n'applique pas ce principe dans ses comptes consolidés. Ces engagements doivent être évalués selon les méthodes actuarielles propres à l'entreprise consolidante, sans différer aucun élément du passif actuariel à la date d'acquisition, et en prenant en compte une population de bénéficiaires cohérente avec les plans de restructuration par ailleurs provisionnés, le cas échéant. Si des actifs ont été cantonnés en couverture de ces engagements, ils doivent être évalués à leur valeur de réalisation à la date d'acquisition, et viennent en déduction des engagements souscrits pour la détermination de la provision. S'ils sont supérieurs aux engagements actuariels, l'excédent de la couverture est inscrit à l'actif dans la mesure où l'entreprise peut le récupérer, soit sous forme de remboursement, soit sous forme de réduction des contributions futures dues au titre de ces engagements.
- **Provisions** : à la date d'acquisition, l'évaluation des passifs de l'entreprise acquise tient compte de tous les risques et charges identifiés à cette date mais ne tient pas compte des provisions pour pertes d'exploitation futures relatives à des activités devant être poursuivies, en dehors du cas des pertes sur contrats en cours. Par ailleurs, la constatation de provisions pour coûts de restructuration ne peut être faite que dans le strict respect des conditions suivantes :

- les programmes de réorganisation sont clairement définis par les organes de direction, et leur coût est estimé avec un détail suffisant ;
- une annonce publique de ces plans et de leurs conséquences a été faite avant la clôture de l'exercice commencé après la date d'acquisition, c'est-à-dire avant l'expiration du délai laissé à l'entreprise consolidante pour déterminer de façon précise les valeurs d'entrée des actifs et passifs identifiables.

En outre, pour la partie de ces programmes qui concerne l'entreprise consolidante, seuls les coûts correspondants à une réduction de la capacité faisant double emploi du fait de l'acquisition sont pris en compte et inclus dans le coût d'acquisition des titres, pour leur montant net de l'économie d'impôt correspondante.

En revanche, ne sont pas considérés comme des actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise :

- les écarts d'acquisition résiduels figurant au bilan consolidé de l'entreprise acquise, si cette dernière contrôle des filiales ; il conviendra, par contre, d'affecter à l'activité concernée par ce sous-groupe la part d'écart d'acquisition qui lui correspond notamment en cas de présence d'intérêts minoritaires au sein du sous groupe ;
- les fonds de commerce dès lors qu'ils ne répondent pas aux conditions définies au § 2111,
- les écarts de conversion différés sur créances, sur provisions liées ainsi que sur dettes,

les subventions d'équipement ou d'investissement, sauf pour la partie dont il est probable qu'elles donneront lieu à un remboursement.

21123 - Suivi ultérieur des valeurs d'entrée

L'évaluation des valeurs réestimées se fait chaque année conformément aux règles comptables suivies habituellement par le groupe.

Au delà du délai prévu au § 2110, les plus ou moins-values, ainsi que les dotations ou les reprises de provisions constatées par rapport aux valeurs attribuées lors de la première consolidation, contribuent au résultat consolidé, sans que l'écart d'acquisition en soit affecté. Il en est de même pour les économies d'impôt réalisées au-delà du délai d'un an prévu au § 2110 du fait que des actifs d'impôt différé n'avaient pas été considérés comme identifiables lors de l'opération. Toutefois, les provisions pour risques et les provisions pour restructuration enregistrées à la date de première consolidation qui se révéleraient excédentaires ne sont reprises qu'en contrepartie d'un amortissement exceptionnel de l'écart d'acquisition. Les dotations ultérieures tiennent compte de cet amortissement exceptionnel.

Les valeurs réestimées qui se révèlent injustifiées par suite d'une erreur (et non par suite d'un changement d'estimation) lors de la première consolidation doivent être corrigées, avec pour contrepartie, une modification rétroactive de l'écart d'acquisition.

Si l'entreprise consolidante ne provisionne pas les retraites ou n'active pas les crédits-baux, les actifs et passifs correspondants identifiés lors de l'acquisition sont repris en résultat en fonction de leur utilisation.

2113 - Traitement comptable de l'écart d'acquisition

21130 - Ecart d'acquisition positif

L'écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif immobilisé et amorti sur une durée qui doit refléter, aussi raisonnablement que possible, les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition.

Des changements significatifs défavorables intervenus dans les éléments qui ont servi à déterminer le plan d'amortissement conduisent à un amortissement exceptionnel ou à la modification du plan d'amortissement, toute provision pour dépréciation étant exclue. Si des changements significatifs favorables interviennent, ceux-ci conduisent à une modification du plan d'amortissement futur à l'exclusion de toute reprise d'amortissement.

21131 - Ecart d'acquisition négatif

Un écart d'acquisition négatif correspond généralement soit à une plus-value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses, soit à une rentabilité insuffisante de l'entreprise acquise.

Sauf cas exceptionnels dûment justifiés dans l'annexe, la constatation d'écarts d'évaluation positifs ne doit pas avoir pour conséquence de faire apparaître un écart d'acquisition négatif.

L'excédent négatif éventuel est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

212 - Imputation de l'écart d'acquisition sur les capitaux propres

Dans des cas exceptionnels dûment justifiés à l'annexe, l'écart d'acquisition négatif ou positif d'une entreprise peut être inscrit dans les capitaux propres ou imputés sur ceux-ci.

L'expression " dans des cas exceptionnels " s'entend au sens de l'article 9 alinéa 7 du Code de Commerce c'est à dire si l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du résultat ; cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

213 - Première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

Lors de la première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices, les valeurs d'entrée et l'écart d'acquisition sont déterminés comme si cette première consolidation était intervenue effectivement à la date de la prise de contrôle. Les résultats accumulés par cette entreprise depuis la prise de contrôle sont inscrits en résultat consolidé, après déduction des dividendes reçus par le groupe et amortissement de l'écart d'acquisition.

214 - Informations à porter dans l'annexe

A la date d'entrée dans le périmètre, l'annexe contient les informations concernant le coût d'acquisition des titres, le montant de l'écart d'acquisition positif et sa durée d'amortissement, ainsi que le montant de l'écart d'acquisition négatif et ses modalités de reprise.

L'annexe mentionne également l'incidence des changements significatifs portant sur tout poste du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie consolidés affecté par cette acquisition.

Pour les résultats, ces informations prennent, de préférence, la forme de comptes pro forma présentant l'exercice clos et l'exercice précédent selon un même périmètre en tenant compte des amortissements des écarts d'acquisition, et des frais financiers entraînés par l'acquisition.

CAS DE CONSOLIDATION N° 12

L'annexe mentionne, en outre, les informations concernant le coût ou le prix des acquisitions et cessions effectuées entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes.

➤ **Corrigé indicatif du cas 12**

① Détermination des écarts au 1^{er} juillet N

| Désignation | Quote-part payée par M | TOTAL |
|--|--------------------------------------|-------|
| Coût d'acquisition des titres | $1.000 + 160 - (160 \times 45 \%) =$ | 1.088 |
| Quote-part dans les capitaux propres de F | $900 \times 60 \% =$ | 540 |
| Ecart à analyser | | 548 |
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | $200 \times 60 \% =$ | 120 |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | $400 \times 60 \% =$ | 240 |
| Ecart d'évaluation sur les stocks | $300 \times 60 \% =$ | 180 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | $- 160 \times 60 \% =$ | - 96 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | $- 243 \times 60 \% =$ | - 146 |
| Total identifié | | 298 |
| Ecart d'acquisition (par différence) (2) | | 250 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP | Pas ID par application des exceptions du § 313 du règlement CRC 99-02 |
|-------------------------|-----|--------|---|
| Eléments incorporels | | | 200 |
| Constructions | | 400 | |
| Stocks | | 300 | |
| Engagements de retraite | 160 | | |
| TOTAL | 160 | 700 | |
| Net | | 540 | |
| Taux | | x 0,45 | |
| Montant net | | 243 | |

(1) Il n'y a pas d'impôt différé sur l'écart d'acquisition (voir § 313 du règlement CRC 99-02).

② Suivi de valeur des écarts au 31 décembre N

| Désignation | Analyse | Montant pour le groupe M (60 %) |
|--|---|---------------------------------|
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | <i>inchangé</i> | - |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | <i>Amortissement sur dix ans, soit : $400 \times 10 \% \times 6/12 = 20$</i> | 12 |
| Ecart d'évaluation sur les stocks | <i>Stocks vendus : montant à supprimer, soit 300</i> | 180 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | <i>Complément de 40</i> | 24 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | <i>Diminution de 243-81, soit 162</i> | 97 |
| Ecart d'acquisition | <i>Amortissement linéaire sur 5 ans par hypothèse, soit $250 \times 1/5 \times 6/12 =$</i> | 25 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP |
|-------------------------|-------|--------|
| Constructions | | 380 |
| Stocks | | 0 |
| Engagements de retraite | 200 | |
| | ----- | ----- |
| TOTAL | 200 | 380 |
| Net | | 180 |
| Taux | | x 0,45 |
| | | ----- |
| Montant net | | 81 |

CAS DE CONSOLIDATION N° 12

③ Suivi de valeur des écarts au 31 décembre N+1

| Désignation | Analyse | Montant pour le groupe M (60 %) |
|--|---|---------------------------------|
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | <i>inchangé</i> | - |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | <i>Amortissement sur dix ans, soit : 400 x 10 % = 40</i> | 24 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | <i>Complément de 100</i> | 60 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | <i>Diminution de 81-14, soit 67</i> | 40 |
| Ecart d'acquisition | <i>Amortissement linéaire sur 5 ans par hypothèse, soit 250 x 1/5 =</i> | 50 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP |
|-------------------------|-------|--------|
| Constructions | | 340 |
| Engagements de retraite | 300 | |
| | ----- | ----- |
| TOTAL | 300 | 340 |
| Net | | 40 |
| Taux | | x 0,35 |
| | | ----- |
| Montant net | | 14 |

④ 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 | | |
| 261. Titres F | 88 | 80. Résultat M | 88 | |
| 80. Résultat M | | 69. Impôt sur les bénéficiaires | 72 | |
| <i>réimputation des commissions</i> | | 622. Commissions | | 160 |
| <i>d'achat des titres F</i> | | <i>commissions d'achat F</i> | | |
| 207. Fonds commercial | 200 | | | |
| 213. Constructions | 400 | | | |
| 37. Stocks de marchandises | 300 | | | |
| 205. Ecart d'acquisition | 250 | | | |
| 153. Provision | | | | 160 |
| pour retraite | | | | |
| 155. Impôt différé | 243 | | | |
| passif | | | | |
| 261. Titres F | 548 | | | |
| 109. Intérêts minos | 199 | | | |
| <i>analyse des écarts</i> | | | | |
| 81. Résultat F | 198 | 681. Dotations aux amortissts | 20 | |
| 155. Impôt différé passif | 162 | 603. Variation de stocks | 300 | |
| 2813. Amortissts | | 681. Dotations aux provisions | 40 | |
| 37. Stocks | 300 | 695. Impôt sur les b. | | 162 |
| 153. Provisions | 40 | 81. Résultat F | | 198 |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | |
| 80. Résultat M | 25 | 681. Dotations aux amortissts | 25 | |
| 2805. Amortisst | | 80. Résultat M | | 25 |
| écart d'acquisition | | <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | | | |
| 10. Capital et réserves F | 900 | 80. Résultat M | <11> | |
| 81. Résultat F | <18> | 89. Résultat des minoritaires | <7> | |
| 261. Titres F | 540 | 81. Résultat F | | <18> |
| 80. Résultat M | <11> | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 109. Intérêts minos | 360 | | | |
| 89. Résultat minos | <7> | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |

⑤ 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 | | |
| 261. Titres F | 88 | | | |
| 106. Réserves M | | 88 | | |
| <i>réimputation des commissions d'achat des titres F</i> | | | | |
| 207. Fonds commercial | 200 | | | |
| 213. Constructions | 400 | | | |
| 37. Stocks de marchandises | 300 | | | |
| 205. Ecart d'acquisition | 250 | | | |
| 153. Provision pour retraite | | 160 | | |
| 155. Impôt différé passif | | 243 | | |
| 261. Titres F | | 548 | | |
| 109. Intérêts minos | | 199 | | |
| <i>analyse des écarts d'origine</i> | | | | |
| 10. Réserves F | 198 | | 40 | |
| 81. Résultat F | 73 | | 100 | |
| 155. Impôt différé passif | 229 | | | 67 |
| 2813. Amortissts | | 60 | | 73 |
| 37. Stocks | | 300 | | |
| 153. Provisions | | 140 | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | | | |
| 106. Réserves M | 25 | | 50 | |
| 80. Résultat M | 50 | | | 50 |
| 2805. Amortisst écart d'acquisition | | 75 | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | | | |
| 10. Capital et réserves F | 882 | | 172 | |
| 81. Résultat F | 287 | | 115 | |
| 261. Titres F | | 540 | | 287 |
| 106. Réserves M | | <11> | | |
| 80. Résultat M | | 172 | | |
| 109. Intérêts minos | | 353 | | |
| 89. Résultat minos | | 115 | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |
| | | | | |

**© Incidence de la consolidation au 31 décembre N
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------------------|------------|----------------------------------|------------|
| Ecart d'acquisition (250 -25) | 225 | Réserves groupe M | 0 |
| Fonds commercial | 200 | Résultat groupe M (88-25-11) | 52 |
| Constructions (400-20) | 380 | Intérêts minoritaires (199+360) | 559 |
| Stocks (300-300) | 0 | Résultat des minoritaires | - 7 |
| Actif de F | 1.080 | Provision pour retraite (160+40) | 200 |
| Titres F éliminés | - 1.000 | Impôt différé passif (243-162) | 81 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 885 | TOTAL | 885 |

**⊗ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------------------|--------------|-----------------------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition (250 -75) | 175 | Réserves groupe M (88-25-11) | 52 |
| Fonds commercial | 200 | Résultat groupe M (-50+172) | 122 |
| Constructions (400-60) | 340 | Intérêts minoritaires (199+353) | 552 |
| | | Résultat des minoritaires | 115 |
| Actif de F | 1.440 | Provision pour retraite (160+140) | 300 |
| Titres F éliminés | - 1.000 | Impôt différé passif (243-229) | 14 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 1.155 | TOTAL | 1.155 |

CAS 13

OBJET :
**INTEGRATION GLOBALE
 METHODE DEROGATOIRE**

➤ Enoncé du cas

La société F a été acquise le 1^{er} juillet N par la société mère M, à hauteur de 90 % du capital (droits de vote et droits financiers).

Le prix payé est de 1.500, majoré de commissions d'intermédiaires de 160.

Le paiement a été réalisé par échange d'actions (création d'actions nouvelles de M remises aux anciens associés de F).

A la date d'acquisition, la justification du prix payé est la suivante :

| Désignation | Montant total |
|--|---------------|
| Capitaux propres de F au 01.01.N | 800 |
| Résultat du 1 ^{er} semestre N | 100 |
| Plus-value identifiée sur les éléments incorporels non amortis non cessibles séparément de la société F | 200 |
| Plus-value identifiée sur des constructions, dont la durée de vie résiduelle est de 10 ans et qui seront cédés « à court terme » par la société M (il s'agit d'un actif considéré hors exploitation) | 400 |
| Plus-value identifiée sur des stocks, destinés à être cédés au cours du 2 ^e semestre N (il s'agit d'un actif d'exploitation) | 300 |
| Moins-value identifiée sur les engagements de retraite non provisionnés au niveau de F | - 160 |

On a aussi les informations suivantes pour F :

| Désignation | Au 31.12.N | Au 31.12.N+1 |
|---------------------------------------|------------|--|
| Résultat du 2 ^e semestre N | 180 | |
| Résultat N+1 | | 760 <i>dont plus-value sur cession de la construction : 390</i> |
| Total des engagements de retraite | 200 | 300 |

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 215

« Par exception aux règles ci-dessus, au coût d'acquisition des titres de l'entreprise acquise peut être substituée la valeur des actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de celle-ci, telle qu'elle ressort, à la date d'acquisition, de ses comptes retraités aux normes comptables du groupe acquéreur.

2151 - Conditions d'application

21511 - Règle générale

Cette méthode dérogatoire ne peut s'appliquer que si le groupe acquiert en une seule opération la totalité ou la quasi totalité du capital d'une entreprise en rémunérant cette acquisition exclusivement ou presque exclusivement par une émission d'actions ou parts d'une entreprise comprise dans la consolidation, c'est-à-dire sans rémunération significative directe ou indirecte des actionnaires de l'entreprise acquise autre qu'une émission d'actions, de parts ou d'instruments donnant accès de façon certaine au capital de l'acquéreur.

La substance de l'opération ainsi définie est respectée lorsque les trois conditions énoncées aux § 21511 a) à 11 c) ci dessous sont réunies et elle ne doit pas être remise en cause dans les deux ans à compter de la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives comme explicité au § 21513.

21511 a) L'acquisition est réalisée en une seule opération qui porte sur au moins 90% du capital de l'entreprise acquise (la " cible ").

21511 b) L'acquisition intervient en vertu d'un accord prévoyant l'émission immédiate, ou différée mais à caractère certain pour une période inférieure à cinq ans, d'actions ou parts d'une entreprise déjà consolidée.

21511 c) l'accord, dans sa substance, ne prévoit pas une rémunération directe ou indirecte des vendeurs par l'acquéreur, autre que celle visée au § 21511 b) ci-dessus, supérieure à 10% du montant total des émissions réalisées pour rémunérer les vendeurs.

Pour le calcul de la limite des 10%, toute garantie du prix d'acquisition des actions ou parts émises donnée directement ou indirectement par l'acquéreur aux vendeurs est ajoutée aux rémunérations en espèces et assimilées que ceux-ci perçoivent par ailleurs. Ainsi si des certificats de valeur garantie (CVG) payables en espèces ou en actions sont émis à l'occasion d'une transaction faisant partie de l'opération, la valeur maximale de la garantie qu'ils représentent doit être incluse dans le calcul de la limite des 10% pour son montant actualisé au taux correspondant au loyer de l'argent sans risque sur la même période, majoré de la prime de risque afférente à la situation de l'émetteur et aux garanties bancaires relatives aux CVG.

21512 - Acquisitions complémentaires de titres de capital de la cible postérieures à la fin de l'opération

Les acquisitions complémentaires de titres de capital de la cible postérieures à la fin de l'opération sont traitées selon la méthode générale du § 210.

Toutefois ces acquisitions peuvent être traitées selon la méthode dérogatoire dès lors que l'opération permettant l'acquisition d'au moins 90% du pourcentage d'intérêts de la cible a été comptabilisée selon cette méthode et si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- elles interviennent au plus tard à la clôture du premier exercice ouvert postérieurement à la première transaction constitutive de l'opération ;
- elles sont rémunérées pour leur totalité en titres visés au § 21511 b).

21513 - Remise en cause postérieure de l'application de la méthode dérogatoire

Pendant un délai de deux ans à compter de la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives, la substance de l'opération sera remise en cause :

a) s'il se produit des transactions de toute nature ayant pour conséquence de modifier les conditions initiales de rémunération des vendeurs, pour un montant qui, ajouté aux rémunérations en espèces et assimilées que ceux-ci perçoivent par ailleurs, dépasse la limite de 10% définie au § 21511 c).

b) s'il se produit une cession ou une acquisition d'actifs avec les seuls vendeurs pour un montant qui, ajouté aux rémunérations en espèces et assimilées que ceux-ci perçoivent par ailleurs, dépasse la limite de 10% définie au § 21511c).

c) s'il n'est pas maintenu un pourcentage d'intérêts de la cible, calculé au niveau de l'entreprise consolidante, d'au moins 90%.

2152 - Traitement comptable

21521 - Règle générale

Pour la consolidation, le coût d'acquisition des titres est déterminé conformément au premier alinéa du § 210 ; toutefois les coûts de restructuration de l'entreprise consolidante visés au § 21122 ne peuvent être pris en compte dans ce coût d'acquisition.

La valeur d'entrée en consolidation des actifs et passifs de l'entreprise acquise est déterminée sur la base de comptes établis à la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives. Elle est égale à leur valeur nette comptable consolidée, retraitée aux normes comptables du groupe acquéreur à cette date, en distinguant valeur brute, amortissements et provisions.

L'écart résultant de la substitution au coût d'acquisition des titres de la valeur d'entrée en consolidation des actifs et passifs de l'entreprise acquise est ajouté ou retranché des capitaux propres consolidés.

21522 - Informations dans l'annexe lors de la première application de la méthode dérogatoire à une opération et jusqu'à la clôture de l'exercice incluant la dernière transaction constitutive de l'opération

Dans l'annexe, le nom des entreprises concernées et chacun des mouvements qui résulte de l'application de la méthode dérogatoire sur les capitaux propres consolidés sont mentionnés distinctement. Un compte de résultat et un bilan résumés présentent des informations pro forma en supposant la réalisation complète de l'opération à l'ouverture du premier exercice présenté. En outre, il est recommandé de présenter un tableau de flux de trésorerie résumé établi dans les mêmes conditions. Ces informations pro forma se substituent à celles recommandées au § 214 dans le cadre de toute acquisition.

21523 - Traitements comptables après la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives

a) pour des raisons pratiques, le délai pour finaliser les retraitements aux normes comptables du groupe visés au § 21521 est le même que celui prévu au § 2110 ;

b) indépendamment du délai précité, à l'exception des changements d'estimation, toute correction ultérieure du coût d'acquisition des titres et des valeurs d'entrée en consolidation des actifs et passifs de l'entreprise acquise est inscrite dans les capitaux propres ; toutefois, conformément au § 21123, les reprises correspondant à la partie excédentaire des provisions pour risques et des provisions pour restructuration de l'entreprise acquise, figurant dans les comptes visés au § 21521 premier alinéa, sont imputées directement en capitaux propres.

c) les plus ou moins values de cession d'actifs de l'entreprise acquise réalisées après la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives, contribuent au résultat consolidé à l'exception des résultats de cession réalisés dans le délai de deux ans prévu au § 21513 portant sur des actifs qui se sont avérés non destinés à l'exploitation.

Dans ce dernier cas, les résultats de cession sont inscrits directement en capitaux propres à hauteur des plus ou moins values latentes existant sur ces actifs à la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives.

Sont considérés comme s'avérant non destinés à l'exploitation, les éléments d'actifs cédés dont le résultat de cession est, selon les méthodes antérieurement retenues dans les comptes consolidés de l'entreprise consolidante, comptabilisé en dehors du résultat d'exploitation tel que défini dans le modèle de compte de résultat du § 41.

Toutefois si dans ce délai de deux ans, des plus values de cessions d'actifs de l'entreprise acquise qui se sont avérés non destinés à l'exploitation sont réalisées dans le contexte d'un plan de restructuration, elles sont inscrites dans le résultat

CAS DE CONSOLIDATION N° 13

consolidé à hauteur du montant des charges relatives à cette restructuration non provisionnées à la date d'acquisition ou de prise de contrôle en cas de transactions successives ».

➤ **Corrigé indicatif du cas 13**

① **Détermination de l'écart au 1^{er} juillet N**

| Désignation | Quote-part payée par M | TOTAL |
|---|-------------------------------------|-------|
| Coût d'acquisition des titres | $1.500 + 160 - (160 \times 45\%) =$ | 1.588 |
| Quote-part dans les capitaux propres de F | $900 \times 90\% =$ | 810 |
| | | ----- |
| Ecart à imputer sur les capitaux propres de M | | 778 |

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 | | |
| 261. Titres F | 88 | 80. Résultat M | 88 | |
| 80. Résultat M | | 69. Impôt sur les bénéfices | 72 | |
| <i>réimputation des commissions d'achat des titres F</i> | | 622. Commissions commissions d'achat F | | 160 |
| 106. Réserves M | 778 | | | |
| 261. Titres F | | | | |
| <i>imputation des écarts</i> | | | | |
| 10. Capital et réserves F | 900 | 80. Résultat M | 162 | |
| 81. Résultat F | 180 | 89. Résultat des minoritaires | 18 | |
| 261. Titres F | | 81. Résultat F | | 180 |
| 80. Résultat M | | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 109. Intérêts minos | | | | |
| 89. Résultat minos | | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 13

③ Consolidation au 31 décembre N+1

Les écritures comptables se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-------|-----|--|-----|-----|
| <u>31/12/N+1</u> | | | <u>31/12/N+1</u> | | |
| 261. Titres F | 88 | | | | |
| 106. Réserves M | | 88 | | | |
| <i>réimputation des commissions d'achat des titres F</i> | | | | | |
| 106. Réserves M | 778 | | | | |
| 261. Titres F | | 778 | | | |
| <i>imputation des écarts</i> | | | | | |
| 80. Résultat M | 228 | | 675/775. Prix de cession (390 x 90 %) | 351 | |
| 106. Réserves M | | 228 | 695. Impôt sur les bénéfices (351 x 35%) | | 123 |
| <i>imputation de la plus-value de cession de la construction qualifiée « hors exploitation »</i> | | | 80. Résultat M | | 228 |
| | | | <i>virement de la plus-value nette sur constructions</i> | | |
| 10. Capital et réserves F | 1.080 | | 80. Résultat M | 684 | |
| 81. Résultat F | 760 | | 89. Résultat des minoritaires | 76 | |
| 261. Titres F | | 810 | 81. Résultat F | | 760 |
| 106. Réserves M | | 162 | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 80. Résultat M | | 684 | | | |
| 109. Intérêts minos | | 108 | | | |
| 89. Résultat minos | | 76 | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | | |

**③ Incidence de la consolidation au 31 décembre N
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------|--------------|----------------------------|--------------|
| Actif de F | 1.080 | Réserves groupe M | - 778 |
| Titres F éliminés | - 1.500 | Résultat groupe M (88+162) | 250 |
| | | Intérêts minoritaires | 90 |
| | | Résultat des minoritaires | 18 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | - 420 | TOTAL | - 420 |

**④ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------|------------|--------------------------------------|------------|
| Actif de F | 1.840 | Réserves groupe M (88-778+228+162) - | 300 |
| Titres F éliminés | - 1.500 | Résultat groupe M (-228+684) | 456 |
| | | Intérêts minoritaires | 108 |
| | | Résultat des minoritaires | 76 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 340 | TOTAL | 340 |

CAS 14

OBJET :
**INTEGRATION GLOBALE
FILIALE DEFICITAIRE**

➤ Enoncé du cas

La société F a été constituée le 1^{er} janvier N-1 à hauteur d'une souscription de 80 % (les 20 % restant ayant été souscrits par d'autres actionnaires).

Le prix payé est de $1.000 \times 80 \% = 800$

La situation des capitaux propres de F est la suivante (le signe – signifie une perte) :

| Désignation | Au 31.12.N-1 | Au 31.12.N | Au 31.12.N+1 |
|-------------|--------------|------------|--------------|
| Capital | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Réserves | - | - 900 | - 1.500 |
| Résultat | - 900 | - 600 | 2.200 |

On a l'analyse suivante :

| Quote-part revenant à M | Au 31.12.N-1 | Au 31.12.N | Au 31.12.N+1 |
|--|-------------------------|---|------------------------------|
| Pourcentage d'intérêt sur capitaux propres revenant à M | $100 \times 80 \% = 80$ | $\langle 500 \rangle \times 80 \% = \langle 400 \rangle$ | $1.700 \times 80 \% = 1.360$ |
| Pourcentage d'intérêt sur capitaux propres revenant aux minoritaires | $100 \times 20 \% = 20$ | $\langle 500 \rangle \times 20 \% = \langle 100 \rangle$ à limiter à zéro | $1.700 \times 20 \% = 340$ |
| Complément pour M afin de limiter les minoritaires à zéro | - | $\langle 100 \rangle$ | |
| Rattrapage de la quote-part négative supportée par M à la place des minoritaires | - | - | En totalité (N) soit 100 |

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 270

« Lorsque, à la suite de pertes, la part revenant aux intérêts minoritaires d'une entreprise consolidée par intégration globale devient négative, l'excédent ainsi que les pertes ultérieures imputables aux intérêts minoritaires sont déduits des intérêts majoritaires, sauf si les associés ou actionnaires minoritaires ont l'obligation formelle de combler ces pertes. Si, ultérieurement, l'entreprise consolidée réalise des bénéfices, les intérêts majoritaires sont alors crédités de la totalité des profits jusqu'à ce que la partie qu'ils avaient assumée des pertes imputables aux intérêts minoritaires ait été totalement éliminée ».

➤ Corrigé indicatif du cas 14

① 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 | | |
| 10. Capital F | 1.000 | | 80. Résultat M | <720> | |
| 81. Résultat F | <900> | | 89. Résultat des minoritaires | <180> | |
| 261. Titres F | | 800 | 81. Résultat F | | <900> |
| 80. Résultat M | | <720> | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 109. Intérêts minos | | 200 | | | |
| 89. Résultat minos | | <180> | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | | |
| | | | | | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 14

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 | | |
| 10. Capital F | 1.000 | | 80. Résultat M | <580> | |
| 106. Réserves F | <900> | | 89. Résultat des minoritaires | <20> | |
| 81. Résultat F | <600> | | 81. Résultat F | | <600> |
| 261. Titres F | | 800 | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 106. Réserves M | | <720> | | | |
| 80. Résultat M | | <580> | | | |
| 109. Intérêts moins | | 20 | | | |
| 89. Résultat moins | | <20> | | | |
| <i>répartition des capitaux F</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 | | | 31/12/N+1 | | |
| 10. Capital F | 1.000 | | 80. Résultat M | 1.860 | |
| 106. Réserves F | <1.500> | | 89. Résultat des minoritaires | 340 | |
| 81. Résultat F | 2.200 | | 81. Résultat F | | 2.200 |
| 261. Titres F | | 800 | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 106. Réserves M | | <1.300> | | | |
| 80. Résultat M | | 1.860 | | | |
| 109. Intérêts moins | | 0 | | | |
| 89. Résultat moins | | 340 | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | | |

**④ Incidence de la consolidation au 31 décembre N-1
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------|--------------|---------------------------|--------------|
| Actif de F | 100 | Réserves groupe M | |
| Titres F éliminés | - 800 | Résultat groupe M | - 720 |
| | | Intérêts minoritaires | 200 |
| | | Résultat des minoritaires | - 180 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | - 700 | TOTAL | - 700 |

**⑤ Incidence de la consolidation au 31 décembre N
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------|----------------|---------------------------|----------------|
| Actif de F | - 500 | Réserves groupe M | - 720 |
| Titres F éliminés | - 800 | Résultat groupe M | - 580 |
| | | Intérêts minoritaires | 20 |
| | | Résultat des minoritaires | - 20 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | - 1.300 | TOTAL | - 1.300 |

**⑥ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------|------------|---------------------------|------------|
| Actif de F | 1.700 | Réserves groupe M | - 1.300 |
| Titres F éliminés | - 800 | Résultat groupe M | 1.860 |
| | | Intérêts minoritaires | |
| | | Résultat des minoritaires | 340 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 900 | TOTAL | 900 |

CAS 15

OBJET :
ACTIONS PROPRES
(détention directe et par l'intermédiaire de sociétés contrôlées)

➤ Enoncé du cas

La société M est la société-mère.

Au cours de l'exercice N, elle a procédé à des rachats d'actions propres, dont les imputations comptables ont été les suivantes :

| Compte | Nombre de titres | Valeur unitaire | Valeur totale | Evaluation au cours moyen à l'inventaire (9€ unitaire) |
|--|------------------|-----------------|---------------|--|
| 502 – régularisation des cours de bourse | 10 | 10 | 100 | (oui) 10 |
| 502 – attribution aux salariés | 20 | 11 | 220 | (oui) 40 |
| 277 – achat sans motif préalable | 30 | 12 | 360 | (oui) 90 |
| 277 – réduction de capital | 40 | 13 | 520 | (non) |

En outre, des actions M (acquises au cours de l'exercice N) sont détenues (indirectement) par des sociétés contrôlées exclusivement par M, à savoir :

| Société | Classement comptable | Nombre de titres | Valeur unitaire | Valeur totale | Provision pour dépréciation |
|---------|----------------------|------------------|-----------------|---------------|-----------------------------|
| A | 503 | 40 | 14 | 560 | 200 |
| B | 273 | 50 | 15 | 750 | 300 |

Le petit guide FID de 17 cas simples de consolidation

Au cours de l'exercice N+1, les mouvements sont les suivants :

| Société | Classement comptable | Destination | Opération | Valeur totale de clôture | Provision pour dépréciation |
|---------|----------------------|--------------------------|---|--------------------------|-----------------------------|
| M | 502 | Régularisation des cours | Titres vendus pour 16 € unitaire | 0 | 0 |
| | 502 | Attribution aux salariés | Titres remis aux salariés | 0 | 0 |
| | 277 | Sans motif | Titres vendus pour 16 € unitaire | 0 | 0 |
| | 277 | Réduction de capital | Réduction de capital (valeur nominale : 1 €) | 0 | - |
| A | 503 | Placement | Titres vendus pour 16 € unitaire | 0 | 0 |
| B | 273 | Activité de portefeuille | Le cours moyen de bourse est de 17 € à la clôture | 750 | 0 |

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 271

« Les titres représentatifs du capital de l'entreprise consolidante détenus par elle-même ou par des entreprises contrôlées sont classés selon la destination qui leur est donnée dans les comptes individuels de ces entreprises. Les titres immobilisés sont portés en diminution des capitaux propres consolidés. Ils sont présentés distinctement dans le tableau de variation des capitaux propres de l'annexe.

Dans le cas où les titres ont été immobilisés, la provision pour dépréciation les concernant, existant le cas échéant dans les comptes individuels de l'entreprise consolidée, est neutralisée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est constituée, ou dans les réserves consolidées si la provision a été constituée au cours des exercices antérieurs. En cas de cession ultérieure de ces actions à l'extérieur du groupe, le prix de cession (y compris la plus-value ou la moins-value) et l'impôt correspondant sont inscrits directement dans les réserves consolidées avec une information appropriée dans l'annexe. ».

➤ **Corrigé indicatif du cas 15**

① **Consolidation au 31 décembre N**

Les écritures comptables se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-----|------------------------------|-----|-----|
| <u>31/12/N</u> | | | | |
| 106. Réserves M | 200 | | | |
| 277. Actions propres | | 200 | | |
| <i>30 actions M détenues par M</i> | | | | |
| <u>297. Provisions sur actions propres</u> | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 90 | | | |
| 80. Résultat M | | | 49 | |
| <i>annulation dotation exercice</i> | | | | |
| | | | 41 | |
| | | | | 90 |
| 106. Réserves M | 520 | | | |
| 277. Actions propres | | 520 | | |
| <i>40 actions M détenues par M</i> | | | | |
| 106. Réserves B | 750 | | | |
| 277. Actions propres | | 750 | | |
| <i>30 actions M détenues par B</i> | | | | |
| <u>297. Provisions sur actions propres</u> | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 300 | | | |
| 82. Résultat B | | | 165 | |
| <i>annulation dotation exercice</i> | | | | |
| | | | 135 | |
| | | | | 300 |

① 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 M | 200 | 767. Gain net sur cession | 120 |
| 106. Réserves M | 200 | 80. Résultat M | 78 |
| <i>annulation plus-value de cession d'actions propres</i> | | 695. Impôt sur le résultat | 42 |
| | | <i>annulation cession 30 actions</i> | |
| 80. Résultat M | 49 | 786. Reprise sur provisions | 90 |
| 106. Réserves M | 49 | 695. Impôt sur le résultat | 41 |
| <i>annulation provision</i> | | 80. Résultat M | 49 |
| 106. Réserves B | 750 | <i>annulation provision sur actions propres</i> | |
| 277. Actions propres | 750 | | |
| <i>30 actions M détenues par B</i> | | | |
| 82. Résultat B | 165 | 82. Résultat B | 300 |
| 106. Réserves B | 165 | 69. Impôt sur le résultat | 135 |
| <i>annulation provision B</i> | | 686. Dotation aux provisions | 165 |
| | | <i>annulation dotation exercice</i> | |

③ Impacts des retraitements

| ACTIF | impacts | | PASSIF | impacts | |
|-------------------|---------|-------|----------------------|---------|-------|
| | N | N+1 | | N | N+1 |
| Actions propres | - 1.470 | - 750 | Rés. Actions M (M) | - 720 | 200 |
| Provision dépréc. | 390 | 0 | Rés. Actions M (B) | - 750 | - 750 |
| | | | Réserves M | | 49 |
| | | | Réserves B | | 165 |
| | | | Résultat M | 49 | - 249 |
| | | | Résultat B | 165 | - 165 |
| | | | Impôt différé passif | 176 | 0 |
| Total | - 1.080 | - 750 | Total | - 1.080 | - 750 |

CAS 16

OBJET :
**INTEGRATION PROPORTIONNELLE
 REPARTITION DES CAPITAUX PROPRES**

➤ Enoncé du cas

La société F a été acquise le 1^{er} juillet N par la société mère M, à hauteur de 50 % du capital (droits de vote et droits financiers). Il s'agit d'une co-entreprise, dont l'autre partie du capital est détenue par le groupe Z.

Le prix payé est de 850, majoré de commissions d'intermédiaires de 80.

A la date d'acquisition, la justification du prix payé est la suivante :

| Désignation | Montant total |
|---|---------------|
| Capitaux propres de F au 01.01.N | 800 |
| Résultat du 1 ^{er} semestre N | 100 |
| Plus-value identifiée sur les éléments incorporels non amortis non cessibles séparément de la société F | 200 |
| Plus-value identifiée sur des constructions, dont la durée de vie résiduelle est de 10 ans | 400 |
| Plus-value identifiée sur des stocks, destinés à être cédés au cours du 2 ^e semestre N | 300 |
| Moins-value identifiée sur les engagements de retraite non provisionnés au niveau de F | - 160 |

On a aussi les informations suivantes pour F :

| Désignation | Au 31.12.N | Au 31.12.N+1 |
|---------------------------------------|---------------|-----------------|
| Résultat du 2 ^e semestre N | 180 | |
| Résultat N+1 | | 360 |
| Total des engagements de retraite | 200 | 300 |

Rappel :

Dans le cadre de l'intégration proportionnelle, seule la quote-part revenant à la société consolidante est enregistrée, à savoir pour M la quote-part de 50 % des éléments (actifs, passifs, charges, produits) de F.

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 28

280 - Principe général

La différence essentielle avec l'intégration globale consiste en ce que l'intégration dans les comptes de l'entreprise consolidante des éléments constituant le patrimoine et le résultat de l'entreprise sous contrôle conjoint ne s'effectue qu'au prorata de la fraction représentative de la participation de l'entreprise détentrice des titres sans constatation d'intérêts minoritaires directs.

Néanmoins, les règles générales de consolidation, définies aux § 20 à 25 pour l'intégration globale, s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats des entreprises intégrées proportionnellement, sous réserve des dispositions particulières ci-dessous.

281 - Elimination des opérations internes

2810 - Elimination des opérations entre une entreprise intégrée proportionnellement et une entreprise intégrée globalement.

28100 - Opérations n'affectant pas le résultat consolidé

Les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans la limite du pourcentage d'intégration de l'entreprise contrôlée conjointement. La différence entre le montant ainsi éliminé et le montant de ces dettes et de ces créances est assimilée à une dette ou à une créance envers les entreprises extérieures au groupe.

28101 - Opérations affectant le résultat consolidé

En cas de cession par une entreprise intégrée globalement à une entreprise intégrée proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage d'intégration de l'entreprise contrôlée conjointement. Il en est de même en cas de cession par une entreprise intégrée proportionnellement à une entreprise intégrée globalement.

Les dotations aux comptes de provisions pour dépréciation des titres de participation constituées par l'entreprise détentrice des titres, en raison des pertes subies par les entreprises intégrées proportionnellement, sont éliminées en totalité.

2811- Elimination des opérations entre deux entreprises intégrées proportionnellement

En cas de transaction effectuée entre deux entreprises intégrées proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage le plus faible des deux participations.

282 - Informations à porter dans l'annexe.

Lors de l'acquisition du contrôle conjoint, l'annexe doit contenir toutes les informations utiles telles que définies au § 214.

Il en est de même en cas de modification du pourcentage de détention des titres (acquisition complémentaire de titres, cession de titres) ou de cession de branche d'activité.

➤ Corrigé indicatif du cas 16① Détermination des écarts au 1^{er} juillet N

| Désignation | Quote-part payée par M | TOTAL |
|--|---------------------------------|-------|
| Coût d'acquisition des titres | $850 + 80 - (80 \times 45\%) =$ | 894 |
| Quote-part dans les capitaux propres de F | $900 \times 50\% =$ | 450 |
| | | ----- |
| Ecart à analyser | | 444 |
| | | |
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | $200 \times 50\% =$ | 100 |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | $400 \times 50\% =$ | 200 |
| Ecart d'évaluation sur les stocks | $300 \times 50\% =$ | 150 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | $- 160 \times 50\% =$ | - 80 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | $- 243 \times 50\% =$ | - 121 |
| | | ----- |
| Total identifié | | 249 |
| Ecart d'acquisition (par différence) (2) | | 195 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP | Pas ID par application des exceptions du § 313 du règlement CRC 99-02 |
|-------------------------|-------|--------|---|
| Eléments incorporels | | | 200 |
| Constructions | | 400 | |
| Stocks | | 300 | |
| Engagements de retraite | 160 | | |
| | ----- | ----- | |
| TOTAL | 160 | 700 | |
| Net | | 540 | |
| Taux | | x 0,45 | |
| | | ----- | |
| Montant net | | 243 | |

(1) Il n'y a pas d'impôt différé sur l'écart d'acquisition (voir § 313 du règlement CRC 99-02).

② Suivi de valeur des écarts au 31 décembre N

| Désignation | Analyse | Montant pour le groupe M (50 %) |
|--|---|---------------------------------|
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | <i>inchangé</i> | - |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | <i>Amortissement sur dix ans, soit : $400 \times 10 \% \times 6/12 = 20$</i> | 10 |
| Ecart d'évaluation sur les stocks | <i>Stocks vendus : montant à supprimer, soit 300</i> | 150 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | <i>Complément de 40</i> | 20 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | <i>Diminution de 243-81, soit 162</i> | 81 |
| Ecart d'acquisition | <i>Amortissement linéaire sur 5 ans par hypothèse, soit $195 \times 1/5 \times 6/12 =$</i> | 20 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP |
|-------------------------|-------|--------|
| Constructions | | 380 |
| Stocks | | 0 |
| Engagements de retraite | 200 | |
| | ----- | ----- |
| TOTAL | 200 | 380 |
| Net | | 180 |
| Taux | | x 0,45 |
| | | ----- |
| Montant net | | 81 |

③ Suivi de valeur des écarts au 31 décembre N+1

| Désignation | Analyse | Montant pour le groupe M (50 %) |
|--|---|---------------------------------|
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | <i>inchangé</i> | - |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | <i>Amortissement sur dix ans, soit : 400 x 10 % = 40</i> | 20 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | <i>Complément de 100</i> | 50 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | <i>Diminution de 81-14, soit 67</i> | 33 |
| Ecart d'acquisition | <i>Amortissement linéaire sur 5 ans par hypothèse, soit 195 x 1/5 =</i> | 39 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP |
|-------------------------|-------|--------|
| Constructions | | 340 |
| Engagements de retraite | 300 | |
| | ----- | ----- |
| TOTAL | 300 | 340 |
| Net | | 40 |
| Taux | | x 0,35 |
| | | ----- |
| Montant net | | 14 |

④ 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 | | |
| 261. Titres F | 44 | 80. Résultat M | 44 | |
| 80. Résultat M | | 69. Impôt sur les bénéfices | 36 | |
| <i>réimputation des commissions</i> | | 622. Commissions | | 80 |
| <i>d'achat des titres F</i> | | <i>commissions d'achat F</i> | | |
| 207. Fonds commercial | 100 | | | |
| 213. Constructions | 200 | | | |
| 37. Stocks de marchandises | 150 | | | |
| 205. Ecart d'acquisition | 195 | | | |
| 153. Provision | | | | |
| pour retraite | | | | |
| 155. Impôt différé | | | | |
| passif | | | | |
| 261. Titres F | | | | |
| <i>analyse des écarts</i> | | | | |
| 80. Résultat M | 99 | 681. Dotations aux amortissts | 10 | |
| 155. Impôt différé passif | 81 | 603. Variation de stocks | 150 | |
| 2813. Amortissts | | 681. Dotations aux provisions | 20 | |
| 37. Stocks | | 695. Impôt sur les b. | | 81 |
| 153. Provisions | | 80. Résultat M | | 99 |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | |
| 80. Résultat M | 20 | 681. Dotations aux amortissts | 20 | |
| 2805. Amortisst | | 80. Résultat M | | 20 |
| écart d'acquisition | | <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | | | |
| 10. Capital et réserves F | 450 | 80. Résultat M | 90 | |
| 81. Résultat F | 90 | 81. Résultat F | | 90 |
| 261. Titres F | | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 80. Résultat M | | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |

⊗ 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 | | | | |
| 261. Titres F | 44 | | | |
| 106. Réserves M | | 44 | | |
| <i>réimputation des commissions d'achat des titres F</i> | | | | |
| 207. Fonds commercial | 100 | | | |
| 213. Constructions | 200 | | | |
| 37. Stocks de marchandises | 150 | | | |
| 205. Ecart d'acquisition | 195 | | | |
| 153. Provision pour retraite | | 80 | | |
| 155. Impôt différé passif | | 121 | | |
| 261. Titres F | | 444 | | |
| <i>analyse des écarts d'origine</i> | | | | |
| 106. Réserves M | 99 | 31/12/N+1 | | |
| 80. Résultat M | 37 | 681. Dotations aux amortissts | 20 | |
| 155. Impôt différé passif | 114 | 681. Dotations aux provisions | 50 | |
| 2813. Amortissts | | 695. Impôt sur les b. | | 33 |
| 37. Stocks | | 80. Résultat M | | 37 |
| 153. Provisions | | <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | | | |
| 106. Réserves M | 20 | | | |
| 80. Résultat M | 39 | 681. Dotations aux amortissts | 39 | |
| 2805. Amortisst écart d'acquisition | | 80. Résultat M | | 39 |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | |
| 10. Capital et réserves F | 540 | 80. Résultat M | 180 | |
| 81. Résultat F | 180 | 81. Résultat F | | 180 |
| 261. Titres F | | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 106. Réserves M | | | | |
| 80. Résultat M | | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |

**⑥ Incidence de la consolidation au 31 décembre N
de F dans M (par intégration proportionnelle)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------------------|------------|---------------------------------|------------|
| Ecart d'acquisition (195 -20) | 175 | Réserves groupe M | 0 |
| Fonds commercial | 100 | Résultat groupe M (44-20-99+90) | 15 |
| Constructions (200-10) | 190 | Provision pour retraite (80+20) | 100 |
| Stocks (150-150) | 0 | Impôt différé passif (121-81) | 40 |
| Actif de F | 540 | | |
| Titres F éliminés | - 850 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 155 | TOTAL | 155 |

**⑦ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1
de F dans M (par intégration proportionnelle)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-------------------------------|------------|---------------------------------|------------|
| Ecart d'acquisition (195 -59) | 136 | Réserves groupe M (44-99-20+90) | 15 |
| Fonds commercial | 100 | Résultat groupe M (-37-39+180) | 104 |
| Constructions (200-30) | 170 | Provision pour retraite (80+70) | 150 |
| Actif de F | 720 | Impôt différé passif (121-114) | 7 |
| Titres F éliminés | - 850 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 276 | TOTAL | 276 |

CAS 17

OBJET :
**MISE EN EQUIVALENCE
 EVALUATION DES TITRES**

► Enoncé du cas

La société F a été acquise le 1^{er} juillet N par la société mère M, à hauteur de 20 % du capital (droits de vote et droits financiers). M exerce une influence notable sur F.

Le prix payé est de 340, majoré de commissions d'intermédiaires de 40.

A la date d'acquisition, la justification du prix payé est la suivante :

| Désignation | Montant total |
|---|---------------|
| Capitaux propres de F au 01.01.N | 800 |
| Résultat du 1 ^{er} semestre N | 100 |
| Plus-value identifiée sur les éléments incorporels non amortis non cessibles séparément de la société F | 200 |
| Plus-value identifiée sur des constructions, dont la durée de vie résiduelle est de 10 ans | 400 |
| Plus-value identifiée sur des stocks, destinés à être cédés au cours du 2 ^e semestre N | 300 |
| Moins-value identifiée sur les engagements de retraite non provisionnés au niveau de F | - 160 |

On a aussi les informations suivantes pour F :

| Désignation | Au 31.12.N | Au 31.12.N+1 |
|---------------------------------------|------------|--------------|
| Résultat du 2 ^e semestre N | 180 | |
| Résultat N+1 | | 360 |
| Total des engagements de retraite | 200 | 300 |

Rappel :

Dans le cadre de la mise en équivalence, les comptes de la société consolidée ne sont pas intégrés ; il est opéré un suivi de la quote-part des capitaux propres revenant au groupe en contrepartie du poste de « titres mis en équivalence ».

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 29

290 - Principe général

Les règles générales de consolidation, définies aux § 20 à 25 pour l'intégration globale, s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats des entreprises mises en équivalence sous réserve des dispositions particulières ci-dessous.

Cependant, ces retraitements et éliminations ne sont effectués et les informations ne sont données que s'ils revêtent une importance significative.

291 - Première consolidation

A la date de première consolidation, la mise en équivalence consiste à substituer, à la valeur comptable des titres, la quote-part qu'ils représentent dans les capitaux propres de l'entreprise consolidée. Ces capitaux propres sont égaux à la différence entre les actifs et les passifs identifiables déterminés selon les règles définies pour l'intégration globale (cf § 211). L'écart qui en résulte est un écart d'acquisition présenté selon les mêmes modalités que les écarts d'acquisition définis dans le cadre de l'intégration globale (cf § 2113).

La mise en équivalence peut être effectuée selon la méthode de la consolidation par paliers ou selon celle de la consolidation directe au niveau de l'entreprise consolidante. Quelle que soit la méthode utilisée, les montants des capitaux propres, du résultat, des postes "Titres mis en équivalence" et "Intérêts minoritaires" doivent rester identiques aux montants obtenus en utilisant la consolidation par paliers (cf § 111).

292 - Consolidations ultérieures

La valeur des titres mis en équivalence est égale, à chaque fin d'exercice, à la quote-part des capitaux propres retraités de l'entreprise consolidée à laquelle ils équivalent. La variation des capitaux propres retraités des entreprises consolidées par mise en équivalence, de quelque nature qu'elle soit, augmente ou diminue donc la valeur des titres mis en équivalence à la clôture de l'exercice précédent.

La variation de valeur des titres d'un exercice à l'autre peut provenir de diverses causes, hormis les cas d'acquisition ou de cession : résultat, distribution de bénéfices, opérations sur le capital, fusion absorption, apport partiel d'actif, variation du cours de conversion pour les entreprises étrangères, etc.

La fraction du résultat de ces entreprises est inscrite distinctement au compte de résultat consolidé.

Les dividendes reçus des entreprises consolidées par mise en équivalence sont éliminés du compte de résultat de l'entreprise détentrice des titres et sont portés en augmentation des réserves consolidées.

Lorsque la quote-part de l'entreprise détentrice des titres dans les capitaux propres d'une entreprise dont les titres sont mis en équivalence devient négative, celle-ci est retenue normalement pour une valeur nulle. Cependant, dans le cas où l'entreprise détentrice des titres a l'obligation ou l'intention de ne pas se désengager financièrement de sa participation dans l'entreprise en question, la partie négative des capitaux propres est portée dans la rubrique des provisions pour risques et charges. Cette provision est ajustée à la clôture de chaque

exercice en fonction de la quote-part dans les capitaux propres de l'entreprise mise en équivalence.

293 - Elimination des opérations internes

Les résultats internes compris dans les stocks, les immobilisations et autres actifs provenant d'opérations réalisées entre les entreprises dont les titres sont mis en équivalence et les entreprises dont les comptes sont intégrés globalement ou proportionnellement, voire entre entreprises sous influence notable doivent être éliminés.

Sont éliminés, à hauteur du pourcentage de participation détenu par le groupe dans le capital de l'entreprise mise en équivalence, les résultats compris dans les stocks, les immobilisations et autres actifs, et les résultats provenant d'opérations entre cette entreprise et celles dont les comptes sont intégrés globalement.

Si les opérations ont été effectuées avec une entreprise intégrée proportionnellement ou mise en équivalence, l'élimination s'effectue à la hauteur du produit des pourcentages des deux participations (sous réserve toutefois de la disponibilité des informations nécessaires).

Les dotations aux comptes de provisions pour dépréciation des titres de participation constituées par l'entreprise détentrice des titres, en raison de pertes subies par les entreprises dont les titres sont mis en équivalence, sont éliminées en totalité.

294 - Variations ultérieures dans le pourcentage de participation

Lors des variations ultérieures dans le pourcentage de participation détenu, trois cas peuvent se présenter :

- l'entreprise précédemment intégrée globalement ou proportionnellement est désormais mise en équivalence ; dans ce cas il convient de se référer aux règles définies au § 23111;
- l'entreprise précédemment mise en équivalence est désormais intégrée globalement ou proportionnellement ; dans ce cas il convient de se référer aux règles définies au § 221;
- l'entreprise précédemment mise en équivalence reste consolidée par mise en équivalence ; dans ce cas, la valeur des titres mis en équivalence et, le cas échéant, l'écart d'acquisition, sont modifiés comme suit :
- lors d'une opération d'acquisition complémentaire, la mise en équivalence de nouveaux titres suit la même règle que celle qui s'applique lors de la première consolidation. Le nouvel écart d'acquisition est comptabilisé conformément au § 2113. L'écart de réévaluation éventuel de la valeur d'équivalence antérieure est porté directement dans les capitaux propres consolidés ;
- lors d'une opération de cession, la plus ou moins-value à dégager en résultat est égale à la différence, à la date de cession, entre d'une part le prix de cession et d'autre part la fraction cédée de la quote-part des capitaux propres mis en équivalence augmentée le cas échéant, des fractions correspondantes du solde non amorti de l'écart d'acquisition et de l'écart de conversion.

Le cas d'une diminution du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entreprise mise en équivalence inégalement souscrite par les associés de cette dernière, dont certains ne font pas partie du groupe, est assimilé à une cession partielle et se traduit donc par la constatation en résultat de la plus ou moins value dégagée (cf § 2311).

Le cas d'une augmentation du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entreprise mise en équivalence inégalement souscrite par les associés, dont certains ne font pas partie du groupe, est assimilé à une acquisition partielle et se traduit donc par la constatation d'un écart d'acquisition.

295 - Informations à porter dans l'annexe

L'exercice comptable de l'acquisition, l'annexe contient toutes les informations utiles telles que définies au § 214.

Il en est de même en cas de modification du pourcentage de détention des titres (acquisitions complémentaires de titres, cession de titres) ou de cession de branche d'activité.

En outre, pour les principales entreprises contribuant au poste " Titre mis en équivalence ", l'entreprise consolidante doit indiquer les contributions aux capitaux propres et aux résultats consolidés.

➤ Corrigé indicatif du cas 17

① Détermination des écarts au 1^{er} juillet N

| Désignation | Quote-part payée par M | TOTAL |
|--|---------------------------------|-------|
| Coût d'acquisition des titres | $340 + 40 - (40 \times 45\%) =$ | 362 |
| Quote-part dans les capitaux propres de F | $900 \times 20\% =$ | 180 |
| | | ----- |
| Ecart à analyser | | 182 |
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | $200 \times 20\% =$ | 40 |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | $400 \times 20\% =$ | 80 |
| Ecart d'évaluation sur les stocks | $300 \times 20\% =$ | 60 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | $- 160 \times 20\% =$ | - 32 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | $- 243 \times 20\% =$ | - 49 |
| | | ----- |
| Total identifié | | 99 |
| Ecart d'acquisition (par différence) (2) | | 83 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP | Pas ID par application des exceptions du § 313 du règlement CRC 99-02 |
|-------------------------|-------|--------|---|
| Eléments incorporels | | | 200 |
| Constructions | | 400 | |
| Stocks | | 300 | |
| Engagements de retraite | 160 | | |
| | ----- | ----- | |
| TOTAL | 160 | 700 | |
| Net | | 540 | |
| Taux | | x 0,45 | |
| | | ----- | |
| Montant net | | 243 | |

(1) Il n'y a pas d'impôt différé sur l'écart d'acquisition (voir § 313 du règlement CRC 99-02).

② Suivi de valeur des écarts au 31 décembre N

| Désignation | Analyse | Montant pour le groupe M (20 %) |
|---|--|---------------------------------|
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | <i>inchangé</i> | - |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | <i>Amortissement sur dix ans, soit : $400 \times 10 \% \times 6/12 = 20$</i> | - 4 |
| Ecart d'évaluation sur les stocks | <i>Stocks vendus : montant à supprimer, soit 300</i> | - 60 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | <i>Complément de 40</i> | - 8 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | <i>Diminution de 243-81, soit 162</i> | + 32 |
| | | ----- |
| Total de la variation de valeur des écarts d'évaluation | | - 40 |
| Ecart d'acquisition | <i>Amortissement linéaire sur 5 ans par hypothèse, soit $83 \times 1/5 \times 6/12 =$</i> | - 8 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP |
|-------------------------|-------|--------|
| Constructions | | 380 |
| Stocks | | 0 |
| Engagements de retraite | 200 | |
| | ----- | ----- |
| TOTAL | 200 | 380 |
| Net | | 180 |
| Taux | | x 0,45 |
| | | ----- |
| Montant net | | 81 |

③ Suivi de valeur des écarts au 31 décembre N+1

| Désignation | Analyse | Montant pour le groupe M (20 %) |
|---|--|---------------------------------|
| Ecart d'évaluation sur les éléments incorporels | <i>inchangé</i> | - |
| Ecart d'évaluation sur les constructions | <i>Amortissement sur dix ans, soit : 400 x 10 % = 40</i> | - 8 |
| Ecart d'évaluation sur les engagements de retraite | <i>Complément de 100</i> | - 20 |
| Ecart d'évaluation sur les impôts différés (1) | <i>Diminution de 81-14, soit 67</i> | 13 |
| | | ----- |
| Total de la variation de valeur des écarts d'évaluation | | - 15 |
| Ecart d'acquisition | <i>Amortissement linéaire sur 5 ans par hypothèse, soit 83 x 1/5 =</i> | 17 |

(1) Suivi des impôts différés (ID) : actif (IDA) et passif (IDP)

| Source | IDA | IDP |
|-------------------------|-------|--------|
| Constructions | | 340 |
| Engagements de retraite | 300 | |
| | ----- | ----- |
| TOTAL | 300 | 340 |
| Net | | 40 |
| Taux | | x 0,35 |
| | | ----- |
| Montant net | | 14 |

④ 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 | | |
| 261. Titres F | 22 | 80. Résultat M | 22 | |
| 80. Résultat M | | 69. Impôt sur les bénéfices | 18 | |
| <i>réimputation des commissions d'achat des titres F</i> | | 622. Commissions commissions d'achat F | | 40 |
| 26x. Titres mis en équivalence | 99 | | | |
| 205. Ecart d'acquisition | 83 | | | |
| 261. Titres F | | | | |
| <i>analyse des écarts</i> | | | | |
| 80. Résultat M | 40 | 76. Résultat des sociétés ME | 40 | |
| 26x. Titres mis en équivalence | | 80. Résultat M | | 40 |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | |
| 80. Résultat M | 8 | 681. Dotations aux amortissts | 8 | |
| 2805. Amortissts | | 80. Résultat M | | 8 |
| écart d'acquisition | | <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N</i> | | | | |
| 26x. Titres mis en équivalence | 216 | 80. Résultat M | 36 | |
| (900+180) x 20 % | | 76. Résultat des sociétés ME | | 36 |
| 261. Titres F | | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 80. Résultat M | | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |

⑤ 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 | | | | |
| 261. Titres F | 22 | | | |
| 106. Réserves M | | 22 | | |
| <i>réimputation des commissions d'achat des titres F</i> | | | | |
| 26x. Titres mis en équivalence | 99 | | | |
| 205. Ecart d'acquisition | 83 | | | |
| 261. Titres F | | 182 | | |
| <i>analyse des écarts</i> | | | | |
| 31/12/N+1 | | | | |
| 106. Réserves M | 40 | 76. Résultat des sociétés ME | 15 | |
| 80. Résultat M | 15 | 80. Résultat M | | 15 |
| 26x. Titres mis en équivalence | | <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | | | |
| 106. Réserves M | 8 | 681. Dotations aux amortissts | 17 | |
| 80. Résultat M | 17 | 80. Résultat M | | 17 |
| 2805. Amortisst écart d'acquisition | | <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | |
| <i>suivi de valeur au 31.12.N+1</i> | | | | |
| 26x. Titres mis en équivalence | 288 | 80. Résultat M | 72 | |
| (1.080+360) x 20 % | | 76. Résultat des sociétés ME | | 72 |
| 261. Titres F | 180 | <i>répartition du résultat F</i> | | |
| 106. Réserves M | 36 | | | |
| 80. Résultat M | 72 | | | |
| <i>répartition des capitaux F</i> | | | | |

**⑥ Incidence de la consolidation au 31 décembre N
de F dans M (par mise en équivalence)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|-----------------------------|-----------|--------------------------------|-----------|
| Ecart d'acquisition (83 -8) | 75 | Réserves groupe M | 0 |
| Titres mis en équivalence | 275 | Résultat groupe M (22-40-8+36) | 10 |
| Titres F éliminés | - 340 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 10 | TOTAL | 10 |

**⑦ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1
de F dans M (par mise en équivalence)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|------------------------------|-----------|--------------------------------|-----------|
| Ecart d'acquisition (83 -25) | 58 | Réserves groupe M (22-40-8+36) | 10 |
| Titres mis en équivalence | 332 | Résultat groupe M (-15-17+72) | 40 |
| Titres F éliminés | - 340 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 50 | TOTAL | 50 |

*Nos publications sur les
normes comptables internationales :*

- « la tirette IAS » (grille méthodologique)
1ère édition, mars 2004
Par Pascal Chapin et Eric Delesalle
- « Cas pratiques IAS »
1ère édition, mars 2004
Par Eric Delesalle
- « Le bonheur est-il dans l'IAS ? »
1ère édition, mars 2004
Par Eric Delesalle
- Petit Guide FID « Les normes comptables
internationales »
1ère édition, mars 2004
Par Eric Delesalle

Danger : le photocopillage tue le livre.

Le code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droits. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, du présent ouvrage est interdite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 3 rue d'Hautefeuille, 75006 Paris).

- ◆ Ce *petit guide FID* vise à apporter des solutions concrètes, sur la base d'exemples schématiques à 17 cas 'simples' de consolidation, en matière de retraitements/reclassements (méthodes préférentielles, impôts différés, ...), de conversion (et d'incidence du passage à l'euro d'une société étrangère), de répartition des capitaux propres, de suivi des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition, de mise en œuvre de l'intégration proportionnelle, d'évaluation par mise en équivalence, ...
- ◆ Le présent *petit guide FID* développe les écritures comptables applicables dans le cadre des comptes consolidés, avec une présentation en « *double partie double* » (justifiant la composition des comptes de bilan et des comptes de résultat). Il est aussi fait rappel des règles de base prévues par le règlement 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable (homologué par arrêté ministériel le 22 juin 1999).
- ◆ Ce *petit guide FID* est donc basé sur une rédaction pratique, destinée aux praticiens des comptes de groupe. Il donne des solutions à des cas traditionnels, et assure la cohérence (c'est-à-dire la « correspondance ») des réserves de clôture de l'exercice *N* avec les réserves et le résultat de l'exercice précédent *N-1*. Les impacts en termes d'impôt différé sont aussi analysés, y compris en termes de variation de taux d'impôt.
- ◆ Chaque exemple est présenté de manière simple. Chaque corrigé est expliqué et justifié.
- ◆ Ce *petit guide FID* complète, de manière concrète et illustrée, le guide des « *100 difficultés comptables, fiscales et juridiques* » publié par *FID Edition* (qui comprend une présentation de la méthodologie générale d'établissement des comptes consolidés, en neuf étapes pratiques).
- ◆ L'auteur est Eric DELESALLE. Expert comptable diplômé, commissaire aux comptes, professeur agrégé d'économie gestion à l'INTEC, il participe - notamment par ses travaux et publications - aux évolutions de la doctrine comptable.
- ◆ Pour plus de précisions : voir notre site internet : www.fidedition.com

ISBN 2-913787-17-7

EAN 9782913787179

10 €