

**Eric DELESALLE**

***Le petit guide FiD***

**17 cas complexes de consolidation  
sur les variations de périmètre  
de consolidation**

***17 cas corrigés  
pour comprendre et appliquer  
les règles relatives aux variations de périmètre,  
selon le règlement 99-02  
du Comité de la réglementation comptable***



**FiD**

*édition*

**BP 158**

**F - 92204 Neuilly sur Seine cedex**

**[www.fidedition.com](http://www.fidedition.com)**

**[www.fid-ifs.fr](http://www.fid-ifs.fr)**



## SOMMAIRE GENERAL

|   |                       |
|---|-----------------------|
| <u>Notes liminaires</u>   | <i>Pages 1 à 10</i>   |
| <u>Cas 1</u> Première consolidation d'une entreprise contrôlée depuis plusieurs exercices                                     | <i>Pages 3 à 6</i>    |
| <u>Cas 2</u> Première consolidation d'une entreprise par mise en équivalence  | <i>Pages 7 à 10</i>   |
| <u>Cas 3</u> Augmentation de capital inégalement souscrite  | <i>Pages 11 à 16</i>  |
| <u>Cas 4</u> Augmentation du pourcentage d'intérêt : de l'intégration globale à l'intégration globale                         | <i>Pages 17 à 24</i>  |
| <u>Cas 5</u> Augmentation du pourcentage d'intérêt : de la mise en équivalence à la mise en équivalence                       | <i>Pages 25 à 28</i>  |
| <u>Cas 6</u> Augmentation du pourcentage d'intérêt : de la mise en équivalence à l'intégration globale                        | <i>Pages 29 à 32</i>  |
| <u>Cas 7</u> Augmentation du pourcentage d'intérêt : de l'intégration proportionnelle à l'intégration globale                 | <i>Pages 33 à 38</i>  |
| <u>Cas 8</u> Cession de titres : cession totale de titres consolidés par intégration globale                                  | <i>Pages 39 à 44</i>  |
| <u>Cas 9</u> Cession de titres : cession totale de titres consolidés par mise en équivalence                                  | <i>Pages 45 à 48</i>  |
| <u>Cas 10</u> Cession de titres : cession de titres consolidés avec maintien de l'intégration globale                         | <i>Pages 49 à 54</i>  |
| <u>Cas 11</u> Cession de titres : cession de titres consolidés avec maintien de la mise en équivalence                        | <i>Pages 55 à 60</i>  |
| <u>Cas 12</u> Cession de titres : cession de titres consolidés avec passage de l'intégration globale à la mise en équivalence | <i>Pages 61 à 66</i>  |
| <u>Cas 13</u> Distribution massive de résultat et réserves par une filiale intégrée par intégration globale                   | <i>Pages 67 à 70</i>  |
| <u>Cas 14</u> Cession interne de titres consolidés par intégration globale (1 <sup>ère</sup> partie)                          | <i>Pages 71 à 80</i>  |
| <u>Cas 15</u> Cession interne de titres consolidés par intégration globale (2 <sup>é</sup> partie)                            | <i>Pages 81 à 88</i>  |
| <u>Cas 16</u> Fusion de sociétés consolidées par intégration globale (1 <sup>ère</sup> partie)                                | <i>Pages 89 à 94</i>  |
| <u>Cas 17</u> Fusion de sociétés consolidées par intégration globale (2 <sup>é</sup> partie)                                  | <i>Pages 95 à 100</i> |

---

## ***Le petit guide FID***

### **17 cas de consolidation sur les variations de périmètre de consolidation**

---

**Edition de février 2001**

*... pour comprendre et appliquer les dispositions du règlement CRC 99-02  
en matière d'établissement des comptes de groupes de sociétés  
en cas de variation du périmètre de consolidation ...*

Par

**Eric DELESALLE**

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

---

Ouvrage à l'intention des professionnels comptables concernés par les comptes de groupe (experts comptables, commissaires aux comptes, consolideurs...), des enseignants et des étudiants en comptabilité supérieure (DESS, DESCF, MSTCF, écoles de commerce...) qui cherchent à présenter et analyser des comptes consolidés, dans les cas complexes de variations de périmètre de consolidation et qui cherchent des illustrations commentées aux nouvelles règles posées par le règlement 99-02 du 29 avril 1999 (homologué par arrêté ministériel le 22 juin 1999) du Comité de la réglementation comptable

---

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

Grille de référence par rapport au règlement 99-02  
du Comité de la réglementation comptable :

|        |                      |
|--------|----------------------|
| CAS 1  | CRC § 213            |
| CAS 2  | CRC § 291            |
| CAS 3  | CRC § 2320           |
| CAS 4  | CRC § 230            |
| CAS 5  | CRC § 294            |
| CAS 6  | CRC § 221            |
| CAS 7  | CRC § 222            |
| CAS 8  | CRC §§ 1021 et 23100 |
| CAS 9  | CRC § 294            |
| CAS 10 | CRC § 23110          |
| CAS 11 | CRC § 294            |
| CAS 12 | CRC § 23111          |
| CAS 13 | CRC § 2610           |
| CAS 14 | CRC § 2321           |
| CAS 15 | CRC § 2321           |
| CAS 16 | CRC § 2610           |
| CAS 17 | CRC § 2610           |

*Danger : le photocopillage tue le livre.*  
*En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction, totale ou partielle, de cet ouvrage est interdite.*

### **Notes liminaires**

1. Les 17 cas présentés ci-après sont corrigés dans le cadre de l'application de la méthode de droit commun du règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable (auquel il est fait référence, avec un rappel des dispositions concernées) <on parle de méthode de l'acquisition>, à l'exclusion de l'application de la méthode dérogatoire prévue au § 215 dudit règlement.

2. Les corrigés sont conçus sur un système de consolidation ne reprenant pas les flux consolidés ; ainsi, la consolidation est organisée sur un système de reprise annuelle des comptes individuels des sociétés comprises dans la consolidation (voir la méthodologie décrite dans l'ouvrage de l'auteur : « 100 difficultés comptables, fiscales et juridiques », 4<sup>e</sup> édition, pages 264 et suivantes : voir rappel infra, n° 9). Dans ce système, les écritures de la consolidation N-1 (c'est-à-dire de l'exercice précédent) doivent donc être réinscrites, en contrepartie des réserves.

3. Les énoncés (et corrigés) des 17 cas sont donnés en millions d'euros.

4. Les corrigés présentent notamment les écritures comptables, dans le cadre d'une organisation séparant les comptes de bilan et les comptes de résultat. Des numéros de comptes sont portés à titre indicatif, par référence à la liste des comptes du Plan comptable général (du règlement CRC 99-03). Des comptes non prévus dans ce cadre ont donc été créés, notamment pour les mouvements suivants :

109. *Intérêts minoritaires sur capital et réserves*

265. *Titres mis en équivalence*

8. *Résultat (compte de liaison).*

5. L'impôt différé est à calculer sur l'ensemble des situations présentées, en retenant un taux de 40 % pour l'impôt sur les bénéfices au taux de droit commun (taux identique à l'ouverture et à la clôture de l'exercice précédent) et un taux de 20 % dans l'hypothèse de l'application d'un taux réduit.

Il est retenu l'application des dispositions du § 313 du règlement CRC 99-02 qui exclut de la base de l'impôt différé :

- les écarts d'acquisition ;

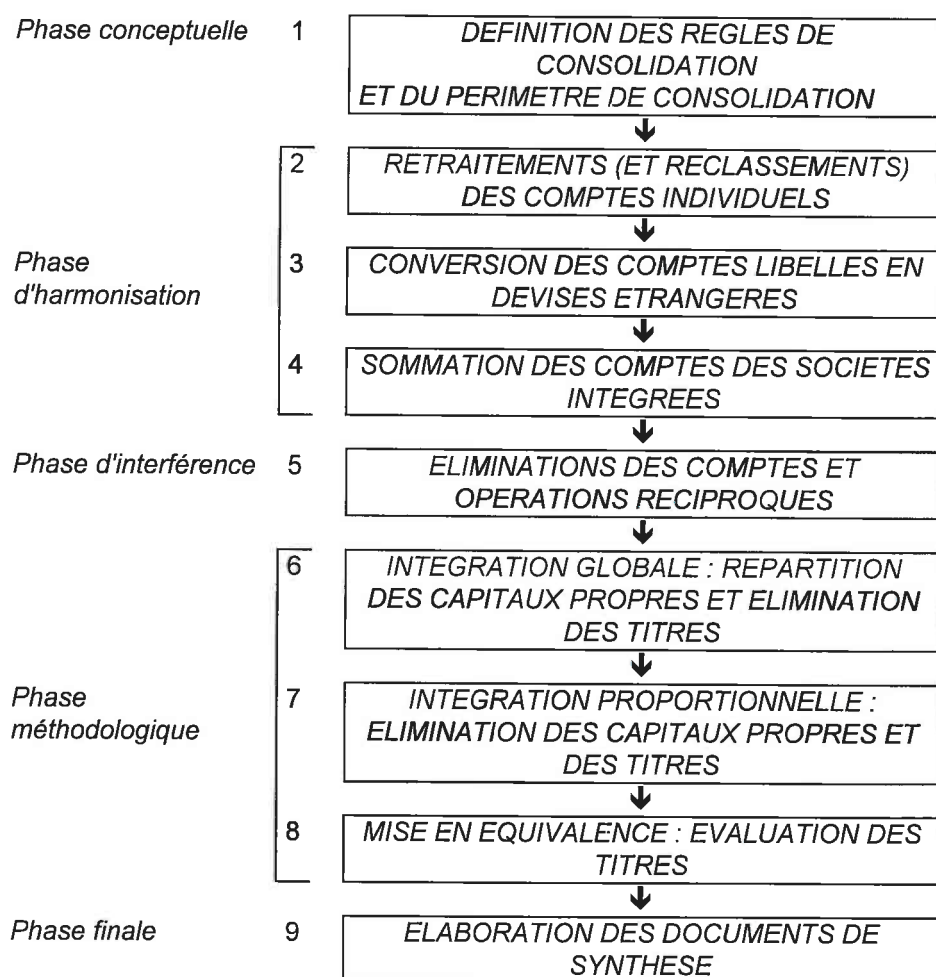
- les écarts d'évaluation affectés à des « actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise » (on considère que c'est le cas pour toutes les clientèles identifiées dans les cas).

6. On retient une durée unique d'amortissement des écarts d'acquisition, à savoir cinq années (avec la méthode de l'amortissement linéaire, prorata temporis).

7. Il faut considérer que le coût d'acquisition des titres est égal au prix d'acquisition des titres, sauf énoncé contraire.

8. Il faut considérer que les écarts d'évaluation affectés à des matériels (amortissables), concernent des biens totalement amortis et qu'en conséquence, il faut aussi enregistrer une écriture d'annulation des valeurs brutes initiales et des amortissements historiques (écriture non présentée dans les corrigés, par simplification).

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



10. Bibliographie indicative :

- « 100 difficultés comptables, fiscales et juridiques », 4<sup>e</sup> édition (juillet 2000), par Eric DELESALLE, FID édition
- « Mémento des Comptes consolidés », janvier 2000, par PRICEWATERHOUSECOOPERS, F. Lefebvre édition
- « Le Petit Guide FID sur la notion de l'impôt différé », novembre 2000, par Eric DELESALLE, FID édition
- « Nouvelle pratiques des comptes consolidés », septembre 2000, par Eric ROPERT, Gilbert GELARD et Jean-Yves EGLEM, Montchrestien éditeur

**CAS 1**

**OBJET :**  
**PREMIERE CONSOLIDATION D'UNE ENTREPRISE**  
**CONTROLEE DEPUIS PLUSIEURS EXERCICES**

➤ **Enoncé du cas**

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N-5.  
 Taux de détention : 80 %.  
 Prix payé : 1.000.

Analyse du prix :

|  |                     |     |
|--|---------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres : | $600 \times 0,80 =$ | 480 |
| - plus-value sur clientèle :             | $300 \times 0,80 =$ | 240 |
| - solde = écart d'acquisition.           |                     |     |

L'analyse historique des capitaux propres est la suivante :

| Clôture | Capitaux propres de F (montant total)     | Dividende reçu par M (quote-part) |
|---------|---|-----------------------------------|
| N-5     | $600 + 200 = 800$                         |                                   |
| N-4     | $800 + 400 - 100$ (dividende) = 1.100     | 80                                |
| N-3     | $1.100 + 600 - 200$ (dividende) = 1.500   | 160                               |
| N-2     | $1.500 + 800 - 300$ (dividende) = 2.000   | 240                               |
| N-1     | $2.000 + 1.000 - 400$ (dividende) = 2.600 | 320                               |
| N       | $2.600 + 1.200 - 500$ (dividende) = 3.300 | 400                               |

La première consolidation est réalisée à la clôture de l'exercice N.

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

§ 213

*Lors de la première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices, la 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.*



CAS DE CONSOLIDATION N° 1

➤ **Corrigé indicatif du cas 1**

① **Consolidation au 31 décembre N**

Les écritures comptables se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan                                     |       | Pour les comptes de résultat  |       |
|---|-------|---|-------|
| 31/12/N   |       | 31/12/N   |       |
| 80. Résultat M  | 400   | 76. Produits financiers   | 400   |
| 80. Résultat M  |       | 77. Produits exceptionnels  | 400   |
| <i>annulation dividende N : 500 x 80 %</i>                    | 400   | <i>reclassement du dividende reçu</i>   |       |
| 207. Clientèle  | 300   |   |       |
| 261. Titres F   |       |   |       |
| 109. Intérêts minoritaires                                    | 240   |   |       |
| <i>écart d'évaluation</i>                                     | 60    |   |       |
| 208. Ecart d'acquisition                                      | 280   |   |       |
| 261. Titres F   |       |   |       |
| <i>solde non affecté</i>                                      | 280   |   |       |
| 80. Résultat M  | 280   | 67. Charges exceptionnelles   | 280   |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition                 |       | 80. Résultat M  |       |
| <i>dotations aux amortissements de l'écart sur 5 ans</i>      | 280   | <i>« rattrapage » des dotations N-5 à N-1 de l'amortissement de l'écart d'acquisition</i> | 280   |
| 101/106. Capital et réserves F                                | 600   | 80. Résultat M  | 1.200 |
| 106. Réserves F   | 1.500 | 89. Résultat des minoritaires   | 300   |
| 81. Résultat F  | 1.200 | 77. Produits exceptionnels  |       |
| <i>Groupe = 80 %</i>  |       | <i>« rattrapage » des résultats N-5 à N-1 de F, nets des dividendes distribués</i>        | 1.500 |
| 261. Titres F   | 480   |   |       |
| 80. Résultat M  | 1.200 | 80. Résultat M  | 960   |
| 80. Résultat M  | 960   | 89. Résultat des minoritaires   | 240   |
| <i>Minoritaires = 20 %</i>                                    |       | 81. Résultat F  |       |
| 109. Intérêts minoritaires                                    | 120   | <i>répartition du résultat de l'exercice N</i>  | 1.200 |
| 89. Résultat des minoritaires                                 | 540   |   |       |
| <i>répartition des capitaux propres de F au 31 décembre N</i> |       |   |       |

Le petit guide FID de 17 cas de consolidation : les variations de périmètre

**② Incidence de la consolidation au 31 décembre de N  
de F dans M (par intégration globale)**

| <b>ACTIF</b>                      |              | <b>PASSIF</b>                              |              |
|-----------------------------------|--------------|--|--------------|
| Clientèle                         | 300          | Résultat groupe financier                  | - 400        |
| Ecart d'acquisition (280 - 280)   | 0            | Résultat groupe exceptionnel               | 1.320        |
| Total intégré du bilan F au 31.12 | 3.300        | Résultat groupe exploitation               | 960          |
| Titres F éliminés                 | - 1.000      | Intérêts minoritaires sur cap./réserves    | 180          |
|                                   |              | Intérêts minoritaires sur résult. except.  | 300          |
|                                   |              | Intérêts minoritaires sur résult. exploit. | 240          |
|                                   | -----        |  | -----        |
| <b>TOTAL</b>                      | <b>2.600</b> | <b>TOTAL</b>                               | <b>2.600</b> |

CAS 2

**OBJET :**  
**PREMIERE CONSOLIDATION D'UNE ENTREPRISE  
PAR MISE EN QUIVALENCE**

➤ Enoncé du cas

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.  
Taux de détention : 20 %.  
Prix payé : 300.

Analyse du prix :

|   |     |
|---|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :              |     |
| 800 x 0,20 =  | 160 |
| - plus-value sur clientèle :                          |     |
| 200 x 0,20 =  | 40  |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : |     |
| 100 x 0,20 =  | 20  |
| - solde = écart d'acquisition.                        |     |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 100.

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 291

*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 (voir § 211). L'écart qui en résulte est un écart d'acquisition présenté selon les mêmes modalités que les écart d'acquisition définis dans le cadre de l'intégration globale (voir § 213).*

*La mise en équivalence peut être effectuée selon la méthode de la consolidation par palier 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 (voir § 111).*

CAS DE CONSOLIDATION N° 2

➤ **Corrigé indicatif du cas 2**

① **Calcul au 31 décembre N**

La valeur de mise en équivalence des titres F se détermine comme suit :

➤ au 1<sup>er</sup> janvier N :

|  |               |     |
|--|---------------|-----|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 800 x 0,20 =  | 160 |
| ✓ plus-value sur la clientèle :          | 200 x 0,20 =  | 40  |
| ✓ plus-value sur le matériel :           | 100 x 0,20 =  | 20  |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <40> x 0,20 = | <8> |
| ✓ écart d'acquisition :                  | pour le solde | 88  |

✓ total = valeur d'acquisition des titres = **300**

➤ au 31 décembre N :

|  |               |       |
|--|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 900 x 0,20 =  | 180   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :          | 200 x 0,20 =  | 40    |
| ✓ plus-value sur le matériel :           | 90 x 0,20 =   | 18    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <36> x 0,20 = | <7,2> |
| ✓ écart d'acquisition :                  | 88 x 4/5 =    | 70,4  |

✓ total = **301,2**

② **Consolidation au 31 décembre N**

Les écritures comptables au 31 décembre N se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan                       |      | Pour les comptes de résultat   |        |       |
|---|------|--|--------|-------|
| 31/12/N   |      | 31/12/N  |        |       |
| 265. Titres mis en équivalence                  | 212  |  |        |       |
| 208. Ecart d'acquisition                        | 88   |  |        |       |
| 261. Titres F                                   | 300  |  |        |       |
| <i>analyse du coût d'acquisition des titres</i> |      |  |        |       |
| 80. Résultat M                                  | 17,6 | 681. Dotations aux amortissements  | 17,6   | 17,6  |
| 2808. Amortissement de l'écart d'acquisition    | 17,6 | 8. Résultat M  |        |       |
| <i>dotation N : 88 x 20 %</i>                   | 60   | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition</i>                    |        |       |
| 265. Titres mis en équivalence                  | 18,8 | 8. Résultat M  | 18,8   |       |
| 8. Résultat M                                   | 18,8 | 76. Quote-part de résultat en provenance des sociétés mises en équivalence |        | 18,8  |
| <i>évaluation des titres à la clôture</i>       |      |  |        |       |
|   |      | . résultat N :   | 100    |       |
|   |      | . dotation sur matériel :  | - 10   | 960   |
|   |      | . impôt différé :  | 4      | 240   |
|   |      | total  | 94     |       |
|   |      | quote-part   | x 0,20 |       |
|   |      | incidence de l'exercice  | 18,8   | 1.200 |

**③ Incidence de la consolidation au 31 décembre N  
de F dans M (par mise en équivalence)**

| <b>ACTIF</b>              |             | <b>PASSIF</b>   |            |
|---------------------------|-------------|-----------------|------------|
| Ecart d'acquisition       | (88 - 17,6) | Résultat groupe | 1,2        |
| 70,4                      |             |                 |            |
| Titres mis en équivalence | 230,8       |                 |            |
| Titres F éliminés         | - 300       |                 |            |
|                           | -----       |                 | -----      |
| <b>TOTAL</b>              | <b>1,2</b>  | <b>TOTAL</b>    | <b>1,2</b> |

**CAS 3**

**OBJET :**  
**AUGMENTATION DE CAPITAL**  
**INEGALEMENT SOUSCRITE**

**➤ Enoncé du cas**

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.  
Taux de détention : 80 %.  
Prix payé : 1.000.

Analyse du prix :

|  |              |     |
|--|--------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres : | 600 x 0,80 = | 480 |
| - plus-value sur clientèle :             | 300 x 0,80 = | 240 |
| - solde = écart d'acquisition.           |              |     |

A la clôture N, le bénéfice de F s'élève à 200.

Le 1<sup>er</sup> janvier N+1, la société F procède à une augmentation de capital par apports nouveaux en numéraire, pour un total de 1.000, dont 600 sont représentatifs d'une prime d'émission.

*Hypothèse 1 :*

*M souscrit à la totalité de cette augmentation de capital.*

*Après cette opération, M détient 83,3333 % du capital et des droits de vote de F.*

*Hypothèse 2 :*

*M ne souscrit pas à cette augmentation de capital.*

*De ce fait, M ne détient plus que 66,6666 % du capital et des droits de vote de F après cette opération.*

Le résultat de F pour l'exercice N+1 s'élève à un total de 400.

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

§ 2320

*Le cas d'une diminution du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entreprise sous contrôle exclusif inégalement souscrite par ses associés, 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.*

*Le cas d'une augmentation du pourcentage d'intérêts consécutive à une augmentation de capital de l'entreprise sous contrôle exclusif inégalement souscrite par ses 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.*



CAS DE CONSOLIDATION N° 3

➤ **Corrigé indicatif du cas 3**

① **Consolidation au 31 décembre N**

L'écart d'évaluation sur la clientèle s'élève à :  $300 \times 0,80 = 240$

L'écart d'acquisition ressort donc à :  $1.000 - 480 - 240 = 280$

Les écritures comptables se présentent alors comme suit :

| Pour les comptes de bilan   |     |     | Pour les comptes de résultat                 |     |     |
|---|-----|-----|--|-----|-----|
| 31/12/N   |     |     |  |     |     |
| 207. Clientèle  | 300 |     |  |     |     |
| 261. Titres F   |     | 240 |  |     |     |
| 109. Intérêts minoritaires  |     | 60  |  |     |     |
| <i>écart d'évaluation</i>   |     |     |  |     |     |
| 208. Ecart d'acquisition  | 280 |     |  |     |     |
| 261. Titres F   |     | 280 |  |     |     |
| <i>solde non affecté</i>  |     |     |  |     |     |
| 80. Résultat M  | 56  |     | 31/12/N                                      |     |     |
| 2808. Amortissements<br>de l'écart d'acquisition                  |     | 56  | 681. Dotations aux amortissements            | 56  |     |
| <i>dotation aux amortissements de l'écart<br/>sur 5 ans</i>       |     |     | 80. Résultat M                               |     | 56  |
|   |     |     | 280 x 20 %                                   |     |     |
| 101/106. Capital et réserves F                                    | 600 |     | 80. Résultat M                               | 160 |     |
| 81. Résultat F  | 200 |     | 89. Résultat des minoritaires                | 40  |     |
| Groupe = 80 %   |     | 480 | 81. Résultat F                               |     | 200 |
| 261. Titres F   |     | 160 | <i>répartition du résultat de l'exercice</i> |     |     |
| 80. Résultat M  |     |     | <i>N</i>                                     |     |     |
| Minoritaires = 20 %   |     | 120 |  |     |     |
| 109. Intérêts minoritaires  |     |     |  |     |     |
| 89. Résultat des<br>minoritaires                                  |     | 40  |  |     |     |
| <i>répartition des capitaux propres de F<br/>au 31 décembre N</i> |     |     |  |     |     |

L'incidence de la consolidation de F par intégration globale dans M au 31 décembre N est donc la suivante :

| ACTIF                             |            | PASSIF                                  |            |
|-----------------------------------|------------|---|------------|
| Ecart d'acquisition (280 - 56)    | 224        | Résultat du groupe                      | 104        |
| Clientèle                         | 300        | Intérêts minoritaires sur cap./réserves | 180        |
| Total intégré du bilan F au 31.12 | 800        | Intérêts minoritaires sur résult.       | 40         |
| Titres F éliminés                 | - 1.000    |   |            |
|                                   | -----      |   | -----      |
| <b>TOTAL</b>                      | <b>324</b> | <b>TOTAL</b>                            | <b>324</b> |

**② Hypothèse 1 : analyse du prix de souscription**

A la date de la souscription, on a :

|   |         |
|---|---------|
| - quote-part dans les capitaux propres de F : $(800 + 1.000) \times 0,8333 =$ | 1.500   |
| - sous déduction du résultat N antérieurement consolidé :                     | - 160   |
| - quote-part dans la clientèle : $300 \times 0,8333 =$                        | 250     |
|   | -----   |
| - total :   | 1.590   |
| - prix payé :   | - 2.000 |
|   | -----   |
| - écart d'acquisition total :   | 410     |
| - dont écart sur le lot acquis en N :   | 280     |
| - dont écart sur le lot souscrit en N+1 :                                     | 130     |

**③ Hypothèse 1 : écritures comptables de la consolidation N+1**

| Pour les comptes de bilan                                       |       |       | Pour les comptes de résultat                     |       |     |
|---|-------|-------|--|-------|-----|
| 31/12/N+1   |       |       |  |       |     |
| 207. Clientèle  | 300   |       |  |       |     |
| 261. Titres F   |       | 250   |  |       |     |
| 109. Intérêts minoritaires                                      |       | 50    |  |       |     |
| <i>écart d'évaluation</i>                                       |       |       |  |       |     |
| 208. Ecart d'acquisition  | 410   |       |  |       |     |
| 261. Titres F   |       | 410   |  |       |     |
| <i>solde non affecté</i>  |       |       |  |       |     |
| 106. Réserves M   | 56    |       | 31/12/N  |       |     |
| 80. Résultat M  | 82    |       | 681. Dotations aux amortissements                | 82    |     |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition                   |       | 138   | 80. Résultat M                                   |       | 82  |
| <i>dotation aux amortissements de l'écart sur 5 ans</i>         |       |       | <i>410 x 20 %</i>                                |       |     |
| 101/106. Capital et réserves F                                  | 1.800 |       | 80. Résultat M                                   | 333,3 |     |
| 81. Résultat F  | 400   |       | 89. Résultat des minoritaires                    | 66,7  |     |
| Groupe = 83,3333 %  |       |       | 81. Résultat F                                   |       | 400 |
| 261. Titres F   |       | 1.340 | <i>répartition du résultat de l'exercice N+1</i> |       |     |
| 106. Réserves M   |       | 160   |  |       |     |
| 80. Résultat M  |       | 333,3 |  |       |     |
| Minoritaires = 16,6666 %  |       |       |  |       |     |
| 109. Intérêts minoritaires                                      |       | 300   |  |       |     |
| 89. Résultat des minoritaires                                   |       | 66,7  |  |       |     |
| <i>répartition des capitaux propres de F au 31 décembre N+1</i> |       |       |  |       |     |

CAS DE CONSOLIDATION N° 3

L'incidence de la consolidation de F par intégration globale dans M au 31 décembre N+1 est donc la suivante :

| ACTIF                               |            | PASSIF                                  |            |
|-------------------------------------|------------|---|------------|
| Ecart d'acquisition (410 - 138) 272 |            | Réserves du groupe                      | 104        |
| Clientèle                           | 300        | Résultat du groupe                      | 251,3      |
| Total intégré du bilan F au 31.12   | 2.200      | Intérêts minoritaires sur cap./réserves | 350        |
| Titres F éliminés                   | - 2.000    | Intérêts minoritaires sur résult.       | 66,7       |
|                                     | -----      |   | -----      |
| <b>TOTAL</b>                        | <b>772</b> | <b>TOTAL</b>                            | <b>772</b> |

**④ Hypothèse 2 : analyse du prix de « cession » des droits**

Au 1<sup>er</sup> janvier N+1, on a l'analyse suivante du fait de la non souscription :

|   |       |
|---|-------|
| - quote-part dans les capitaux propres de F : $(800 + 1.000) \times 0,6666 =$ | 1.200 |
| - sous déduction du résultat N antérieurement consolidé :                     | - 160 |
| - quote-part dans la clientèle : $300 \times 0,6666 =$                        | 200   |
|   | ----- |
| - total :   | 1.240 |
| - écart d'acquisition :   | 280   |
|   | ----- |
| - valeur totale :   | 1.520 |
| - valeur historique des titres :  | 1.000 |
|   | ----- |
| - plus-value de « cession » :   | 520   |

**③ Hypothèse 2 : écritures comptables de la consolidation N+1**

| Pour les comptes de bilan  |     |     | Pour les comptes de résultat               |     |     |
|--|-----|-----|--|-----|-----|
| 31/12/N+1  |     |     | 31/12/N+1                                  |     |     |
| 106. Réserves M  | 520 |     | 8. Résultat M                              | 520 |     |
| 8. Résultat M  |     | 520 | 775. Prix de cession des titres            |     | 520 |
| <i>mise en évidence d'une plus-value de cession des titres (non souscrits)</i> |     |     | <i>plus-value des titres non souscrits</i> |     |     |
| 207. Clientèle   | 300 |     |  |     |     |
| 261. Titres F  |     | 200 |  |     |     |
| 109. Intérêts minoritaires   |     | 100 |  |     |     |
| <i>écart d'évaluation</i>  |     |     |  |     |     |
| 208. Ecart d'acquisition   | 280 |     |  |     |     |
| 261. Titres F  |     | 280 |  |     |     |
| <i>solde non affecté</i>   |     |     |  |     |     |

Le petit guide FID de 17 cas de consolidation : les variations de périmètre

| Pour les comptes de bilan                                       |       |       | Pour les comptes de résultat                     |       |     |
|---|-------|-------|--|-------|-----|
| 31/12/N+1   |       |       | 31/12/N+1  |       |     |
| 106. Réserves M   | 56    |       | 681. Dotations aux amortissements                | 56    |     |
| 80. Résultat M  | 56    |       | 80. Résultat M                                   |       | 56  |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition                   |       | 112   | 280 x 20 %                                       |       |     |
| <i>dotation aux amortissements de l'écart sur 5 ans</i>         |       |       |  |       |     |
| 101/106. Capital et réserves F                                  | 1.800 |       | 80. Résultat M                                   | 266,7 |     |
| 81. Résultat F  | 400   |       | 89. Résultat des minoritaires                    | 133,3 |     |
| <u>Groupe = 66,6666 %</u>                                       |       |       | 81. Résultat F                                   |       | 400 |
| 261. Titres F   |       | 520   | <i>répartition du résultat de l'exercice N+1</i> |       |     |
| 106. Réserves M   |       | 580   |  |       |     |
| 80. Résultat M  |       | 266,7 |  |       |     |
| <u>Minoritaires = 33,3333 %</u>                                 |       |       |  |       |     |
| 109. Intérêts minoritaires                                      |       | 600   |  |       |     |
| 89. Résultat des minoritaires                                   |       | 133,3 |  |       |     |
| <i>répartition des capitaux propres de F au 31 décembre N+1</i> |       |       |  |       |     |

L'incidence de la consolidation de F par intégration globale dans M au 31 décembre N+1 est donc la suivante :

| ACTIF                             |              | PASSIF                                  |              |
|-----------------------------------|--------------|---|--------------|
| Ecart d'acquisition (280 - 56)    | 224          | Réserves du groupe                      | 160          |
| Clientèle                         | 300          | Résultat du groupe                      | 730,7        |
| Total intégré du bilan F au 31.12 | 2.200        | Intérêts minoritaires sur cap./réserves | 700          |
| Titres F éliminés                 | - 1.000      | Intérêts minoritaires sur résultat.     | 133,3        |
|                                   | -----        |   | -----        |
| <b>TOTAL</b>                      | <b>1.724</b> | <b>TOTAL</b>                            | <b>1.724</b> |

CAS 4

OBJET :  
**AUGMENTATION DU POURCENTAGE D'INTERET :  
DE L'INTEGRATION GLOBALE  
A L'INTEGRATION GLOBALE**

> Enoncé du cas

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.

Taux de détention : 60 %.

Prix payé en principal : 1.000. Commissions et frais d'intermédiaires : 100.

Analyse du prix :

|  |                       |     |
|--|-----------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :             | $1.200 \times 0,60 =$ | 720 |
| - plus-value sur clientèle :                         | $400 \times 0,60 =$   | 240 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | $100 \times 0,60 =$   | 60  |
| - solde = écart d'acquisition.                       |                       |     |

A la clôture N, le bénéfice de F s'élève à 500 (soit total de capitaux propres = 1.700).

Le 1<sup>er</sup> juillet N+1, M achète des titres représentant 40 % de F (soit détention de 100 %) :

|                 |     |
|-----------------|-----|
| - prix payé :   | 780 |
| - commissions : | 20  |

L'analyse du prix de ces titres est la suivante :

|  |                               |     |
|--|-------------------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres : | $(1.700 + 300) \times 0,40 =$ | 800 |
| - plus-value sur clientèle :             | $200 \times 0,40 =$           | 80  |

A la clôture N+1, le résultat F est de 700 : à savoir :

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| - 1 <sup>er</sup> semestre : | 300 |
| - 2 <sup>e</sup> semestre :  | 400 |

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

§ 230

*Les acquisitions complémentaires de titres ne remettent pas en cause les évaluations des actifs et passifs identifiés, déterminées, à la date de la prise de contrôle.*

*L'écart dégagé est affecté en totalité en écart d'acquisition.*

*L'écart d'acquisition complémentaire est comptabilisé conformément au paragraphe 2113.*

*Si un écart négatif est dégagé, le coût d'acquisition est donc inférieur à la quote-part qu'il représente dans les valeurs des éléments actifs et passifs identifiés. Il convient alors de s'interroger sur la valeur en consolidation des actifs de l'entreprise concernée, ce qui peut conduire à constater une dépréciation.*

*L'écart négatif restant est imputé sur l'écart positif dégagé lors de la première consolidation par intégration globale et, s'il subsiste un solde négatif, celui-ci est présenté au passif du bilan en dehors des capitaux propres. Il est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de la dernière acquisition.*

*Comme indiqué au paragraphe 21121, les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire. Si tel est le cas, le coût de chaque acquisition complémentaire de titres est ventilé entre les éléments du bilan consolidé pour lesquels l'affectation du coût se justifie, et amorti sur la durée de vie résiduelle de ces éléments.*

CAS DE CONSOLIDATION N° 4

**➤ Corrigé indicatif du cas 4**  
**① Calcul des écarts au 1<sup>er</sup> janvier N**

La valeur des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition se détermine comme suit :

|   |                       |       |
|---|-----------------------|-------|
| ➤ au 1 <sup>er</sup> janvier N :                                      |                       |       |
| - prix payé :   |                       | 1.000 |
| - frais directs externes, nets d'impôt : $100 \times (100 - 40) \% =$ |                       | 60    |
|   |                       | ----- |
| - coût d'acquisition des titres F, représentant 60 % du capital de F  |                       | 1.060 |
| ➤ Analyse du dossier de l'évaluation de F :                           |                       |       |
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :                              | $1.200 \times 0,60 =$ | 720   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :                                       | $400 \times 0,60 =$   | 240   |
| ✓ plus-value sur le matériel :  | $100 \times 0,60 =$   | 60    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :                              | $<40> \times 0,60 =$  | <24>  |
| ✓ écart d'acquisition :   | pour le solde         | 64    |
|   |                       | ----- |
| ✓ total = valeur d'acquisition des titres =                           |                       | 1.060 |

**② Consolidation au 31 décembre N**

Les écritures comptables au 31 décembre N se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan                                |      | Pour les comptes de résultat   |      |      |
|--|------|--|------|------|
| 31/12/N  |      | 31/12/N  |      |      |
| 261. Titres F  | 60   | 80. Résultat M   | 60   |      |
| 80. Résultat M   |      | 695. Impôt sur les bénéfices   | 40   |      |
| <i>réimputation des frais d'acquisition des titres F</i> |      | 622. Honoraires  |      | 100  |
|  |      | <i>réimputation des commissions sur achat des titres F</i>                             |      |      |
| 207. Clientèle   | 400  |  |      |      |
| 215. Matériels   | 100  |  |      |      |
| 155. Impôt différé passif                                |      |  | 40   |      |
| 261. Titres F  |      |  | 276  |      |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves       |      |  | 184  |      |
| <i>mise en évidence des écarts d'évaluation</i>          |      |  |      |      |
| 208. Ecart d'acquisition                                 | 64   |  |      |      |
| 261. Titres F  |      |  | 64   |      |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i>             |      |  |      |      |
| 80. Résultat M   | 12,8 | 681. Dotations aux amortissements  | 12,8 |      |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition            |      | 8. Résultat M  |      | 12,8 |
| <i>dotations de l'exercice N</i>                         |      | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition : <math>64 \times 20 \%</math></i> |      |      |

Le petit guide FID de 17 cas de consolidation : les variations de périmètre

| Pour les comptes de bilan                          |       |       | Pour les comptes de résultat                                 |       |     |
|--|-------|-------|--|-------|-----|
| 31/12/N  |       |       | 31/12/N  |       |     |
| 81. Résultat F                                     | 20    |       | 681. Dotations aux amortissements                            | 20    |     |
| 281. Amortissements des matériels                  |       | 20    | 81. Résultat F   |       | 20  |
| <i>dotation de l'exercice N</i>                    |       |       | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 100 x 20 %</i> |       |     |
| 155. Impôt différé passif                          | 8     |       | 81. Résultat F   | 8     |     |
| 81. Résultat F                                     |       | 8     | 695. Impôt sur les bénéfiques                                |       | 8   |
| <i>rectification de l'exercice N</i>               |       |       | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i>               |       |     |
| 101/106. Capital et réserves F                     | 1.200 |       | 80. Résultat M   | 292,8 |     |
| 81. Résultat F                                     | 488   |       | 89. Résultat des minoritaires                                | 195,2 |     |
| Part du groupe = 60 %                              |       |       | 81. Résultat F   |       | 488 |
| 261. Titres F                                      |       | 720   | <i>répartition du résultat N de F</i>                        |       |     |
| 80. Résultat M                                     |       | 292,8 |  |       |     |
| Part des minoritaires = 40 %                       |       |       |  |       |     |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves |       | 480   |  |       |     |
| 89. Résultat des minoritaires                      |       | 195,2 |  |       |     |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N</i> |       |       |  |       |     |

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

| ACTIF                           |                | PASSIF                          |                |
|---------------------------------|----------------|---------------------------------|----------------|
| Ecart d'acquisition (64 - 12,8) | 51,2           | Résultat groupe                 | 340            |
| Clientèle                       | 400            | Intérêts minoritaires / capital | 664            |
| Matériels (100 - 20)            | 80             | Résultat des minoritaires       | 195,2          |
| Actif de F                      | 1.700          | impôt différé passif            | 32             |
| Titres F éliminés               | - 1.000        |                                 |                |
|                                 | -----          |                                 | -----          |
| <b>TOTAL</b>                    | <b>1.231,2</b> | <b>TOTAL</b>                    | <b>1.231,2</b> |

**④ Premier calcul des écarts sur le 2<sup>e</sup> lot acquis en juillet N+1**

La valeur des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition se détermine comme suit :

➤ calcul du coût d'acquisition du 2<sup>e</sup> lot acquis le 1<sup>er</sup> juillet N+1

|  |       |
|--|-------|
| - prix payé :  | 780   |
| - frais directs externes, nets d'impôt : 20 x (100 - 40) % =         | 12    |
|  | ----- |
| - coût d'acquisition des titres F, représentant 40 % du capital de F | 792   |



CAS DE CONSOLIDATION N° 4

➤ Analyse du dossier de l'évaluation de F par rapport aux données retenues pour le 1<sup>er</sup> lot :

|   |                               |         |
|---|-------------------------------|---------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :    | $(1.700 + 300) \times 0,40 =$ | 800     |
| ✓ plus-value sur la clientèle :             | $400 \times 0,40 =$           | 160     |
| ✓ plus-value sur le matériel :              | $80 \times 0,40 =$            | 32      |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :    | $<32> \times 0,40 =$          | <12,8>  |
| ✓ écart d'acquisition :                     | pour le solde                 | <187,2> |
|   |                               | -----   |
| ✓ total = valeur d'acquisition des titres = |                               | 792     |

➤ Cette analyse ne s'avère pas correcte, puisqu'il convient de tenir compte des pertes de valeur relevées dans le dossier de l'évaluation du 2<sup>e</sup> lot : il faut donc enregistrer les provisions nécessaires et recalculer en conséquences les écarts d'évaluation et l'écart d'acquisition.

**⑤ Ecritures de consolidation relatives au « 1<sup>er</sup> semestre N+1 »**

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit pour les corrections de valeur de F au 1<sup>er</sup> juillet N :

| Pour les comptes de bilan  |     | Pour les comptes de résultat                                       |     |     |
|--|-----|--|-----|-----|
| 31/12/N+1  |     | 31/12/N+1  |     |     |
| 81. Résultat F   | 200 | 681. Dotation aux provisions                                       | 200 | 200 |
| 290. Provision sur clientèle   |     | 81. Résultat F   |     |     |
| <i>perte de valeur de l'incorporel de F</i>                          | 200 | <i>perte de valeur : 400 - 200</i>                                 |     |     |
| 106. Réserves F  | 20  | 681. Dotations aux amortissements                                  | 10  | 10  |
| 81. Résultat F   | 10  | 81. Résultat F   |     |     |
| 281. Amortissements des matériels                                    |     | <i>dotation du 1<sup>er</sup> semestre N+1 :</i>                   |     |     |
| <i>dotations des exercices N et N+1</i>                              | 30  | $100 \times 20 \% \times 6/12$                                     |     |     |
| 81. Résultat F   | 70  | 681. Dotations aux provisions                                      | 70  | 70  |
| 291. Provision sur matériels   |     | 81. Résultat F   |     |     |
| <i>dépréciation réversible complémentaire sur la plus-value de N</i> | 70  | <i>dotation pour la valeur nette comptable de la plus-value :</i>  |     |     |
| 155. Impôt différé passif  | 12  | $100 - 20 - 10 = 70$   |     |     |
| 106. Réserves F  |     | 81. Résultat F   | 4   | 4   |
| 81. Résultat F   | 4   | 695. Impôt sur les bénéfices                                       |     |     |
| <i>suivi de valeur de l'impôt différé</i>                            |     | <i>mouvement du 1<sup>er</sup> semestre N+1 :</i>                  |     |     |
| 44. Impôt différé actif  | 28  | $10 \times 40 \%$  |     |     |
| 81. Résultat F   |     | 81. Résultat F   | 28  | 28  |
| <i>créance au titre de la provision sur le matériel : 70 x 40 %</i>  | 28  | 695. Impôt sur les bénéfices                                       |     |     |
|  |     | <i>créance d'impôt sur la provision constituée sur le matériel</i> |     | 28  |

**⑥ Deuxième calcul des écarts sur le 2<sup>e</sup> lot acquis en juillet N+1**

La valeur des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition se détermine comme suit :

➤ Résultat corrigé du résultat F au titre du 1<sup>er</sup> semestre N+1 :

$$300 - 200 - 10 - 70 + 4 + 28 = 52$$

➤ Ventilation du coût d'acquisition des titres F (2<sup>e</sup> lot / sur la base des valeurs du 1<sup>er</sup> lot et des corrections apportées au résultat) :

|   |                              |        |
|---|------------------------------|--------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :    | $(1.700 + 52) \times 0,40 =$ | 700,8  |
| ✓ plus-value sur la clientèle :             | $400 \times 0,40 =$          | 160    |
| ✓ plus-value sur le matériel :              | $80 \times 0,40 =$           | 32     |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :    | $<32> \times 0,40 =$         | <12,8> |
| ✓ écart d'acquisition :                     | pour le solde                | <88>   |
|   |                              | -----  |
| ✓ total = valeur d'acquisition des titres = |                              | 792    |

➤ L'écart d'acquisition négatif doit être porté en diminution de l'écart d'acquisition positif de 64, et le solde (soit 24) est à enregistrer en provision pour risques et charges (dont aucune reprise n'est comptabilisée au 31.12.N+1 par prudence).

**⑦ Ecritures de consolidation complémentaires de N+1**

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit (en complément aux écritures présentées au § 5 *supra*) :

| Pour les comptes de bilan  |      | Pour les comptes de résultat  |      |
|--|------|---|------|
| 31/12/N+1  |      | 31/12/N+1   |      |
| 261. Titres F  | 72   | 80. Résultat M  | 12   |
| 106. Réserves M  |      | 695. Impôt sur les bénéfices  | 8    |
| 80. Résultat M   |      | 622. Honoraires   | 20   |
| <i>réimputation des frais directs externes sur les titres F acquis</i> |      | <i>réimputation des commissions sur le 2<sup>e</sup> lot des titres F</i> |      |
| 207. Clientèle   | 400  |   |      |
| 215. Matériels   | 100  |   |      |
| 155. Impôt différé passif  |      | 40  |      |
| 261. Titres F  |      | 460   |      |
| <i>dotations des exercices N et N+1</i>                                |      |   |      |
| 261. Titres F  | 24   |   |      |
| 158. Provisions d'écart d'acquisition                                  |      | 24  |      |
| <i>solde net de l'écart d'acquisition</i>                              |      |   |      |
| 106. Réserves M  | 12,8 | 80. Résultat M  | 12,8 |
| 80. Résultat M   |      | 781. Reprises sur amortissements  | 12,8 |
| <i>annulation de l'amortissement N</i>                                 |      | <i>annulation dotation N</i>  |      |

CAS DE CONSOLIDATION N° 4

| Pour les comptes de bilan                            |       |       | Pour les comptes de résultat  |      |      |
|--|-------|-------|---|------|------|
| 31/12/N+1  |       |       | 31/12/N+1   |      |      |
| 81. Résultat F                                       | 10    |       | 681. Dotations aux amortissements   | 10   |      |
| 281. Amortissements des matériels                    |       | 10    | 81. Résultat F  |      | 10   |
| <i>dotation du 2<sup>e</sup> semestre N+1</i>        |       |       | <i>complément d'amortissement du 2<sup>e</sup> semestre : 100 x 20 %</i>              |      |      |
| 155. Impôt différé passif                            | 4     |       | 81. Résultat F  | 4    |      |
| 81. Résultat F                                       |       | 4     | 695. Impôt sur les bénéfices  |      | 4    |
| <i>rectification du 2<sup>e</sup> semestre N+1</i>   |       |       | <i>rectification du 2<sup>e</sup> semestre : 10 x 40 %</i>                            |      |      |
| 291. Provision sur matériels                         | 10    |       | 81. Résultat F  | 10   |      |
| 81. Résultat F                                       |       | 10    | 781. Reprise sur provisions   |      | 10   |
| <i>reprise correspondant à la dotation</i>           |       |       | <i>reprise égale à la dotation</i>  |      |      |
| 81. Résultat F                                       | 4     |       | 695. Impôt sur les bénéfices  | 4    |      |
| 44. Impôt différé actif                              |       | 4     | 81. Résultat F  |      | 4    |
| <i>rectification sur la base du flux</i>             |       |       | <i>suivi au titre de la reprise</i>   |      |      |
| 101/106. Capital et réserves F                       | 1.688 |       | 67. Charges exceptionnelles   | 20,8 |      |
| 261. Titres F  |       | 1.416 | 80. Résultat M  |      | 20,8 |
| 106. Réserves M                                      |       | 292,8 | <i>rachat du résultat du 1<sup>er</sup> semestre N+1 aux minoritaires : 52 x 40 %</i> |      |      |
| 80. Résultat M                                       | 20,8  |       |   |      |      |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i> |       |       |   |      |      |
| 81. Résultat F                                       | 452   |       | 80. Résultat M  | 452  |      |
| 80. Résultat M                                       |       | 452   | 81. Résultat F  |      | 452  |
| <i>répartition du résultat N+1</i>                   |       |       | <i>imputation de 100 % du résultat F au groupe</i>                                    |      |      |

**⑧ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1  
de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF                          |            | PASSIF                             |            |
|--------------------------------|------------|------------------------------------|------------|
| Ecart d'acquisition            | 0          | Réserves groupe M                  | 340        |
| Clientèle (400 - 200)          | 200        | Résultat groupe M                  | 456        |
| Matériels (100 - 20 - 20 - 60) | 0          | Impôt différé passif               | 24         |
| Impôt différé actif            | 24         | Provision pour écart d'acquisition | 24         |
| Actif de F                     | 2.400      |                                    |            |
| Titres F éliminés              | - 1.780    |                                    |            |
|                                | -----      |                                    | -----      |
| <b>TOTAL</b>                   | <b>844</b> | <b>TOTAL</b>                       | <b>844</b> |

**CAS 5**

**OBJET :**  
**AUGMENTATION DU POURCENTAGE D'INTERET :**  
**DE LA MISE EN EQUIVALENCE**  
**A LA MISE EN EQUIVALENCE**

**> Enoncé du cas**

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.  
Taux de détention : 20 %.  
Prix payé : 300.

Analyse du prix :

|   |              |     |
|---|--------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :              | 800 x 0,20 = | 160 |
| - plus-value sur clientèle :                          | 200 x 0,20 = | 40  |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | 100 x 0,20 = | 20  |
| - solde = écart d'acquisition.                        |              |     |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 100.

Le 1<sup>er</sup> janvier N+1, M achète des titres F complémentaires, représentant 10 % du capital et des droits de vote.

Prix payé : 150

Analyse du prix :

|  |              |    |
|--|--------------|----|
| - quote-part dans les capitaux propres :             | 900 x 0,10 = | 90 |
| - plus-value sur clientèle :                         | 300 x 0,10 = | 30 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | 50 x 0,10 =  | 5  |
| - solde = écart d'acquisition.                       |              |    |

A la clôture N+1, le résultat F est d'un montant de 100, soit un total de capitaux propres de 1.000

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

§ 294

*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 paragraphe 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 paragraphe 221 ;*
- *L'entreprise précédemment mise en équivalence reste consolidée par la 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 paragraphe 2113. L'écart de réévaluation éventuel de la valeur d'équivalence antérieure est portée 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 la 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'intérêt 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 résultant de la plus-value dégagée.*

*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.*

CAS DE CONSOLIDATION N° 5

➤ **Corrigé indicatif du cas 5**

① **Consolidation au 31 décembre N**

La mise en équivalence a été présentée au cas 2 (voir *supra*).

⑧ **Calcul au 31 décembre N+1**

La valeur de mise en équivalence se détermine comme suit :

➤ « réévaluation » des écarts d'évaluation au 1<sup>er</sup> janvier N+1 des 20 % antérieurement acquis :

|   |               |       |
|---|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :        | 900 x 0,20 =  | 180   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :                 | 300 x 0,20 =  | 60    |
| ✓ plus-value sur le matériel :                  | 50 x 0,20 =   | 10    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :        | <20> x 0,20 = | <4>   |
|   |               | ----- |
| ✓ total = valeur recalculée                     |               | 246   |
| ✓ valeur d'ouverture de mise en équivalence :   |               | 230,8 |
|   |               | ----- |
| ✓ réévaluation au 1 <sup>er</sup> janvier N+1 : |               | 15,2  |

➤ calcul de l'écart d'acquisition des 10 % de titres F supplémentaires :

|  |               |       |
|--|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 900 x 0,10 =  | 90    |
| ✓ plus-value sur la clientèle :          | 300 x 0,10 =  | 90    |
| ✓ plus-value sur le matériel :           | 50 x 0,10 =   | 5     |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <20> x 0,10 = | < 2 > |
|  |               | ----- |
| ✓ total affecté                          |               | 123   |
| ✓ soit écart d'acquisition (150 - 123 =) |               | 27    |

➤ valeur de mise en équivalence au 31 décembre N+1 :

|  |                |       |
|--|----------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 1.000 x 0,30 = | 300   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :          | 300 x 0,30 =   | 90    |
| ✓ plus-value sur le matériel :           | 40 x 0,30 =    | 12    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <16> x 0,30 =  | <4,8> |
|  |                | ----- |
| ✓ total = valeur d'équivalence =         |                | 397,2 |

③ **Consolidation au 31 décembre N+1**

Le petit guide FID de 17 cas de consolidation : les variations de périmètre

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan  |      |      | Pour les comptes de résultat   |      |      |
|--|------|------|--|------|------|
| 31/12/N+1  |      |      | 31/12/N+1  |      |      |
| 265. Titres mis en équivalence   | 246  |      |  |      |      |
| 208. Ecart d'acquisition   | 88   |      |  |      |      |
| 261. Titres F  |      | 300  |  |      |      |
| 106. Réserves M de réévaluation  |      | 15,2 |  |      |      |
| 106. Réserves M  |      | 18,8 |  |      |      |
| <i>analyse du coût d'acquisition du lot 1 des titres F acquis antérieurement</i> |      |      |  |      |      |
| 265. Titres mis en équivalence   | 123  |      |  |      |      |
| 208. Ecart d'acquisition   | 27   |      |  |      |      |
| 261. Titres F  |      | 150  |  |      |      |
| <i>analyse du coût d'acquisition du lot 2 des titres F acquis antérieurement</i> |      |      |  |      |      |
| 106. Réserves M  | 17,6 |      | 681. Dotations aux amortissements  | 40,6 |      |
| 80. Résultat M   | 23   |      | 8. Résultat M  |      | 40,6 |
| 2808. Amortissement de l'écart d'acquisition                                     |      | 40,6 | <i>amortissement sur 5 ans des écarts d'acquisition : (88 + 27) x 20 %</i> |      |      |
| <i>dotation N+1</i>  |      |      |  |      |      |
| 265. Titres mis en équivalence   | 28,2 |      | 8. Résultat M  |      | 28,2 |
| 8. Résultat M  |      | 28,2 | 76. Quote-part de résultat en provenance des sociétés mises en équivalence |      | 28,2 |
| <i>évaluation des titres à la clôture</i>  |      |      | <i>flux de l'exercice : 397,2 - 246 - 123</i>                              |      |      |

**④ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1 de F dans M (par mise en équivalence)**

| ACTIF                            |             | PASSIF                             |             |
|----------------------------------|-------------|------------------------------------|-------------|
| Ecart d'acquisition (115 - 40,6) | 74,4        | Réserves groupe                    | 1,2         |
| Titres mis en équivalence        | 397,2       | Réserves groupe - « réévaluation » | 15,2        |
| Titres F éliminés                | - 450       | Résultat groupe                    | 5,2         |
|                                  | -----       |                                    | -----       |
| <b>TOTAL</b>                     | <b>21,6</b> | <b>TOTAL</b>                       | <b>21,6</b> |



CAS 6

**OBJET :**  
**AUGMENTATION DU POURCENTAGE D'INTERET :**  
**DE LA MISE EN EQUIVALENCE**  
**A L'INTEGRATION GLOBALE**

**> Enoncé du cas**

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.  
Taux de détention : 20 %.  
Prix payé : 300.

Analyse du prix :

|   |              |     |
|---|--------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :              | 800 x 0,20 = | 160 |
| - plus-value sur clientèle :                          | 200 x 0,20 = | 40  |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | 100 x 0,20 = | 20  |
| - solde = écart d'acquisition.                        |              |     |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 100.

Le 1<sup>er</sup> janvier N+1, M achète des titres F complémentaires, représentant 60 % du capital et des droits de vote.

Prix payé : 800

Analyse du prix :

|  |              |     |
|--|--------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :             | 900 x 0,60 = | 540 |
| - plus-value sur clientèle :                         | 300 x 0,60 = | 180 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | 50 x 0,60 =  | 30  |
| - solde = écart d'acquisition.                       |              |     |

A la clôture N+1, le résultat F est d'un montant de 300, soit un total de capitaux propres de 1.200

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 221

Cas de l'intégration globale d'une entreprise précédemment consolidée par la mise en équivalence

*Le coût d'acquisition total des titres (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément au paragraphe 210.*

*Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle, conformément aux paragraphes 2110 à 2112. L'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres antérieurement consolidée par mise en équivalence est porté directement dans les réserves consolidées.*

*Toutefois, les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire (voir § 21121). Dans ce cas, l'intégration globale d'une entreprise précédemment mise en équivalence ne remet pas en cause, en principe, l'estimation effectuée lors de la mise en équivalence consolidante a rencontré des difficultés pour faire les évaluations au moment de la mise en équivalence, ces évaluations sont reconsidérées au moment de la prise de contrôle.*

CAS DE CONSOLIDATION N° 6

➤ **Corrigé indicatif du cas 6**

① **Consolidation au 31 décembre N**

La mise en équivalence a été présentée au cas 2 (voir supra).

⑧ **Calcul au 31 décembre N+1**

La valeur de mise en équivalence se détermine comme suit :

➤ « réévaluation » des écarts d'évaluation au 1<sup>er</sup> janvier N+1 des 20 % antérieurement acquis :

|   |               |       |
|---|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :        | 900 x 0,20 =  | 180   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :                 | 300 x 0,20 =  | 60    |
| ✓ plus-value sur le matériel :                  | 50 x 0,20 =   | 10    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :        | <20> x 0,20 = | <4>   |
|   |               | ----- |
| ✓ total = valeur recalculée                     |               | 246   |
| ✓ valeur d'ouverture de mise en équivalence :   |               | 230,8 |
|   |               | ----- |
| ✓ réévaluation au 1 <sup>er</sup> janvier N+1 : |               | 15,2  |

➤ calcul de l'écart d'acquisition des 60 % de titres F supplémentaires :

|  |               |       |
|--|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 900 x 0,60 =  | 540   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :          | 300 x 0,60 =  | 180   |
| ✓ plus-value sur le matériel :           | 50 x 0,60 =   | 30    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <20> x 0,60 = | <12>  |
|  |               | ----- |
| ✓ total affecté                          |               | 738   |
| ✓ soit écart d'acquisition (800 - 738 =) |               | 62    |

③ **Consolidation au 31 décembre N+1**

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan                          |     | Pour les comptes de résultat |  |  |
|--|-----|------------------------------|--|--|
| 31/12/N+1  |     |                              |  |  |
| 207. Clientèle                                     | 300 |                              |  |  |
| 215. Matériels                                     | 50  |                              |  |  |
| 155. Impôt différé passif                          |     | 20                           |  |  |
| 261. Titres F                                      |     | 264                          |  |  |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves |     | 66                           |  |  |
| <i>mise en évidence des écarts d'évaluation</i>    |     |                              |  |  |
| 208. Écart d'acquisition                           | 150 |                              |  |  |
| 261. Titres F                                      |     | 150                          |  |  |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i>       |     |                              |  |  |

Le petit guide FID de 17 cas de consolidation : les variations de périmètre

| Pour les comptes de bilan                                      |      | Pour les comptes de résultat |  |       |
|--|------|------------------------------|--|-------|
| 31/12/N+1  |      | 31/12/N+1                    |  |       |
| 261. Titres F  | 34   |                              |  |       |
| 106. Réserves M  |      | 18,8                         |  |       |
| 106. Réserves M de réévaluation                                |      | 15,2                         |  |       |
| <i>réinscription de la mise en équivalence de l'exercice N</i> |      |                              |  |       |
| 106. Réserves M  | 17,6 |                              | 681. Dotations aux amortissements              | 30    |
| 8. Résultat M  | 30   |                              | 80. Résultat M                                 | 30    |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition                  |      | 47,6                         | <i>(88 + 62) x 20 %</i>                        |       |
| <i>dotation sur 5 ans</i>                                      |      |                              |  |       |
| 81. Résultat F   | 10   |                              | 681. Dotations aux amortissements              | 10    |
| 281. Amortissements des matériels                              |      | 10                           | 81. Résultat F                                 | 10    |
| <i>dotation de l'exercice</i>                                  |      |                              | <i>dotation : 50 x 20 %</i>                    |       |
| 155. Impôt différé passif                                      | 4    |                              | 81. Résultat F                                 | 4     |
| 81. Résultat F   |      | 4                            | 695. Impôt sur les bénéfices                   | 4     |
| <i>rectification de l'exercice</i>                             |      |                              | <i>rectification de l'exercice : 10 x 40 %</i> |       |
| 101/106. Capital et réserves F                                 | 900  |                              | 80. Résultat M                                 | 235,2 |
| 81. Résultat F   | 294  |                              | 89. Résultat des minoritaires                  | 58,8  |
| Part du groupe = 80 %  |      | 720                          | 81. Résultat F                                 | 294   |
| 261. Titres F  |      | 235,2                        | <i>répartition du résultat N+1 de F</i>        |       |
| 80. Résultat M   |      |                              |  |       |
| Part des minoritaires = 20 %                                   |      |                              |  |       |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves             |      | 180                          |  |       |
| 89. Résultat des minoritaires                                  |      | 58,8                         |  |       |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i>           |      |                              |  |       |

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

| ACTIF                          |              | PASSIF                            |              |
|--------------------------------|--------------|-----------------------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition (150-47,6) | 102,4        | Réserves du groupe                | 1,2          |
| Clientèle                      | 300          | Réserves du groupe - réévaluation | 15,2         |
| Matériels (50 - 10)            | 40           | Résultat du groupe                | 205,2        |
| Actif de F                     | 1.200        | Intérêts minoritaires / capital   | 246          |
| Titres F éliminés              | - 1.100      | Résultat des minoritaires         | 32           |
|                                |              | impôt différé passif              | 16           |
|                                | -----        |                                   | -----        |
| <b>TOTAL</b>                   | <b>542,4</b> | <b>TOTAL</b>                      | <b>542,4</b> |

CAS 7

**OBJET :**  
**AUGMENTATION DU POURCENTAGE D'INTERET :**  
**DE L'INTEGRATION PROPORTIONNELLE**  
**A L'INTEGRATION GLOBALE**

**> Enoncé du cas**

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.

Taux de détention : 50 %. Il s'agit d'une *co-entreprise* (consolidation par intégration proportionnelle).

Prix payé : 600.

Analyse du prix :

|   |                     |     |
|---|---------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :              | $800 \times 0,50 =$ | 400 |
| - plus-value sur clientèle :                          | $200 \times 0,50 =$ | 100 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | $100 \times 0,50 =$ | 50  |
| - solde = écart d'acquisition.                        |                     |     |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 100.

Le 1<sup>er</sup> janvier N+1, M achète des titres F complémentaires, représentant 40 % du capital et des droits de vote.

Prix payé : 550

Analyse du prix :

|  |                     |     |
|--|---------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :             | $900 \times 0,40 =$ | 360 |
| - plus-value sur clientèle :                         | $300 \times 0,40 =$ | 120 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | $50 \times 0,40 =$  | 20  |
| - solde = écart d'acquisition.                       |                     |     |

A la clôture N+1, le résultat F est d'un montant de 300, soit un total de capitaux propres de 1.200

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

§ 222

Intégration globale d'une entreprise précédemment intégrée proportionnellement

*Le coût d'acquisition total des titres (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément au paragraphe 210.*

*Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle exclusif, conformément aux paragraphes 2110 à 2112. L'écart de réévaluation éventuel par rapport à la quote-part de capitaux propres antérieurement consolidée par l'intégration proportionnelle est porté directement dans les réserves consolidées.*

*Toutefois les entreprises qui pratiquaient jusqu'à présent la méthode de réestimation partielle peuvent continuer à le faire (voir § 21121). Dans ce cas, chaque acquisition significative donne lieu, en principe, à une estimation pour la quote-part acquise, sauf si l'entreprise consolidante rencontre des difficultés pour faire cette estimation et que celle-ci ne peut être déterminées sans coût disproportionnés.*



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

| ACTIF                         |           | PASSIF               |           |
|-------------------------------|-----------|----------------------|-----------|
| Ecart d'acquisition (70 - 14) | 56        | Résultat du groupe   | 33        |
| Clientèle                     | 100       | Impôt différé passif | 18        |
| Matériels (50 - 5)            | 45        |                      |           |
| Actif de F                    | 450       |                      |           |
| Titres F éliminés             | - 600     |                      |           |
|                               | -----     |                      | -----     |
| <b>TOTAL</b>                  | <b>51</b> | <b>TOTAL</b>         | <b>51</b> |

**④ Calcul préalable à la consolidation N+1**

➤ « réévaluation » des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition sur les 50 % acquis en N :

|   |               |       |
|---|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :        | 900 x 0,50 =  | 450   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :                 | 300 x 0,50 =  | 150   |
| ✓ plus-value sur le matériel :                  | 50 x 0,50 =   | 25    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :        | <20> x 0,50 = | <10>  |
|   |               | ----- |
| ✓ total identifié                               |               | 615   |
| ✓ valeur de consolidation au 31.12.N            |               | 577   |
|   |               | ----- |
| ✓ réévaluation au 1 <sup>er</sup> janvier N+1 : |               | 38    |

➤ calcul des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition sur les 40 % acquis en N :

|  |               |       |
|--|---------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :         | 900 x 0,40 =  | 360   |
| ✓ plus-value sur la clientèle :                  | 300 x 0,40 =  | 120   |
| ✓ plus-value sur le matériel :                   | 50 x 0,40 =   | 20    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :         | <20> x 0,40 = | <8>   |
|  |               | ----- |
| ✓ total identifié                                |               | 492   |
| ✓ coût d'acquisition des titres :                |               | 550   |
|  |               | ----- |
| ✓ écart d'acquisition des titres acquis en N+1 : |               | 58    |

**⑤ Consolidation au 31 décembre N+1**

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit :



CAS DE CONSOLIDATION N° 7

| Pour les comptes de bilan   |      | Pour les comptes de résultat |       |     |
|---|------|------------------------------|-------|-----|
| 31/12/N+1   |      | 31/12/N+1                    |       |     |
| 207. Clientèle  | 300  |                              |       |     |
| 215. Matériels  | 50   |                              |       |     |
| 155. Impôt différé passif   |      | 20                           |       |     |
| 261. Titres F   |      | 297                          |       |     |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves                    |      | 33                           |       |     |
| <i>mise en évidence des écarts d'évaluation</i>                       |      |                              |       |     |
| 208. Ecart d'acquisition  | 128  |                              |       |     |
| 261. Titres F   |      | 128                          |       |     |
| <i>mise en évidence du solde non affecté : 70 + 58</i>                |      |                              |       |     |
| 261. Titres F   | 85   |                              |       |     |
| 106. Réserves M   |      | 47                           |       |     |
| 106. Réserves M de réévaluation                                       |      | 38                           |       |     |
| <i>réinscription de l'intégration proportionnelle de l'exercice N</i> |      |                              |       |     |
| 106. Réserves M   | 14   |                              |       |     |
| 8. Résultat M   | 25,6 |                              | 25,6  |     |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition                         |      | 39,6                         |       |     |
| <i>dotation sur 5 ans</i>   |      |                              |       |     |
| 81. Résultat F  | 10   |                              |       |     |
| 281. Amortissements des matériels                                     |      | 10                           |       |     |
| <i>dotation de l'exercice</i>   |      |                              |       |     |
| 155. Impôt différé passif   | 4    |                              |       |     |
| 81. Résultat F  |      | 4                            |       |     |
| <i>rectification de l'exercice</i>                                    |      |                              |       |     |
| 101/106. Capital et réserves F  | 900  |                              |       |     |
| 81. Résultat F  | 294  |                              |       |     |
| <i>Part du groupe = 90 %</i>  |      |                              |       |     |
| 261. Titres F   |      | 810                          |       |     |
| 80. Résultat M  |      | 264,6                        |       |     |
| <i>Part des minoritaires = 10 %</i>                                   |      |                              |       |     |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves                    |      | 90                           |       |     |
| 89. Résultat des minoritaires   |      | 29,4                         |       |     |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i>                  |      |                              |       |     |
|   |      |                              | 264,6 |     |
|   |      |                              | 29,4  |     |
|   |      |                              |       | 294 |

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

| <b>ACTIF</b>                     |              | <b>PASSIF</b>                     |              |
|----------------------------------|--------------|-----------------------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition (128 - 39,6) | 88,4         | Réserves du groupe                | 33           |
| Clientèle                        | 300          | Réserves du groupe - réévaluation | 38           |
| Matériels (50 - 10)              | 40           | Résultat du groupe                | 239          |
| Actif de F                       | 1.200        | Intérêts minoritaires / capital   | 123          |
| Titres F éliminés                | - 1.150      | Résultat des minoritaires         | 29,4         |
|                                  |              | impôt différé passif              | 16           |
|                                  | -----        |                                   | -----        |
| <b>TOTAL</b>                     | <b>478,4</b> | <b>TOTAL</b>                      | <b>478,4</b> |

CAS 8

**OBJET :**  
**CESSION DE TITRES :**  
**CESSION TOTALE DE TITRES CONSOLIDES**  
**PAR INTEGRATION GLOBALE**

➤ Enoncé du cas

⇒ reprise du cas 7

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.

Taux de détention : 50 %. Il s'agit d'une *co-entreprise* (consolidation par intégration proportionnelle).

Prix payé : 600.

Analyse du prix :

|   |                     |     |
|---|---------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :              | $800 \times 0,50 =$ | 400 |
| - plus-value sur clientèle :                          | $200 \times 0,50 =$ | 100 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | $100 \times 0,50 =$ | 50  |
| - solde = écart d'acquisition.                        |                     |     |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 100.

⇒ exercice N+1

Le 1<sup>er</sup> janvier N+1, M achète des titres F complémentaires, représentant 40 % du capital et des droits de vote.

Prix payé : 550

Analyse du prix :

|  |                     |     |
|--|---------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :             | $900 \times 0,40 =$ | 360 |
| - plus-value sur clientèle :                         | $300 \times 0,40 =$ | 120 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | $50 \times 0,40 =$  | 20  |
| - solde = écart d'acquisition.                       |                     |     |

A la clôture N+1, le résultat F est d'un montant de 300, soit un total de capitaux propres de 1.200

⇒ En N+2

M cède la totalité des titres F (90 % du capital et des droits de vote de F) pour 2.000 au 1<sup>er</sup> juillet N+2.

On sait que le résultat du 1<sup>er</sup> semestre N+2 de F est de 400 (soit : produits : 2.400 et charges : 2.000).

Le total des capitaux propres de F au 1<sup>er</sup> juillet N+2 est donc de 1.600

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 1021

Date de sortie du périmètre de consolidation

*Une entreprise sort du périmètre de consolidation à la date de perte de contrôle ou d'influence notable.*

*En cas de cession, le transfert du contrôle ou d'influence notable est en général concomitant au transfert des droits de vote lié à celui des titres. Ainsi, même si des accords de cession d'une entreprise intégrée sont intervenus à la date de clôture d'un exercice, l'entreprise cédante continue à consolider cette entreprise, car elle en a encore le contrôle. Toutefois, l'entreprise contrôlée peut être déconsolidée dans des cas très exceptionnels où le transfert de contrôle est effectué avant le transfert des titres soit à la suite de changements dans les organes de direction ou de surveillance, soit du fait d'un contrat entre les parties intervenant avant la date de clôture des comptes. L'entreprise cédante doit alors pouvoir justifier, par des éléments de fait, que la perte du contrôle est effective avant le transfert des droits de vote.*

*La cession temporaire, sans perte de contrôle, de titres d'entreprise consolidées, suivie de leur rachat dans le bref délai ne doit pas avoir de conséquence sur l'établissement des comptes consolidés à la clôture de l'exercice de l'entreprise qui cède provisoirement ses titres.*

*En cas de perte de contrôle sans cession, par exemple suite à une dilution ou en raison de restrictions sévères et durables comme définies au paragraphe 101, la sortie du périmètre de consolidation est concomitante au fait générateur de la perte de contrôle.*

§ 23100

Cession totale

23100 – Déconsolidation

*Comme indiqué au paragraphe 1021, la sortie du périmètre de consolidation de l'entreprise cédée s'effectue à la date du transfert de contrôle à l'entreprise acquéreuse.*

*Le compte de résultat consolidé retrace les produits réalisés et les charges supportées par l'entreprise cédée jusqu'à la date de transfert du contrôle.*

*Lorsque la cession d'une entreprise est d'une importance significative, il est également admis, afin de faciliter les comparaisons dans le temps, de présenter la quote-part du groupe dans le résultat net de l'entreprise cédée sur une seule ligne au compte de résultat. Dans ce cas, l'annexe détaille les principaux éléments du compte de résultat de l'entreprise cédée jusqu'à la date de transfert du contrôle. Le même traitement peut être appliqué dans le cas d'une cession de branche d'activité ou d'un ensemble d'entreprises d'une importance significative.*

*Si des accords de cession sont intervenus à la date de clôture de l'exercice et que le transfert du contrôle est effectué avant la date d'arrêté des comptes, les actifs et passifs de l'entreprise en cours de cession peuvent être regroupés sur une ligne distincte du bilan consolidé intitulée « Actifs ou passifs nets en cours de cession » ; dans ce cas, une note annexe précise les conditions et la date d'achèvement de l'opération de cession. Le compte de résultat est également présenté suivant les modalités définies à l'alinéa ci-dessus.*

#### 23101- Résultat de cession

*Le résultat de cession est constaté lorsqu'il est réalisé, c'est-à-dire à la date où l'entreprise consolidante a transféré le contrôle de l'entreprise précédemment contrôlée. Une moins-value doit cependant faire l'objet d'une provision, dès qu'elle est probable.*

*La plus ou moins-value de cession se calcule à partir de la dernière valeur en consolidation de l'entreprise comprenant le résultat jusqu'à la date de cession, l'écart d'acquisition résiduel non amorti et, le cas échéant, l'écart de conversion inscrit dans les capitaux propres, part du groupe.*

#### 23102- Cas particulier : Cession d'une branche d'activité

*Dans le cas de la cession d'une branche d'activité, même s'il n'y a pas eu cession de titres, les mêmes principes généraux s'appliquent. La valeur en consolidation retenue pour le calcul du résultat de cession tient compte des actifs et passifs identifiables et de la quote-part de l'écart d'acquisition qui a été affectée à cette branche d'activité lors de son acquisition.*

*Si, à titre exceptionnel, la quote-part d'écart d'acquisition à rattacher à la détermination du résultat de cession n'a pu être évaluée, l'entreprise consolidante doit revoir la valeur des écarts d'acquisition résiduels correspondant à l'acquisition des entreprises dans lesquelles était incluse la branche d'activité cédée. Il convient, le cas échéant, de revoir également le plan d'amortissement ou la durée d'étalement de ces écarts d'acquisition. L'arrêt d'une branche d'activité ou de cession d'un sous-ensemble d'une entreprise consolidée par intégration globale est traité de la même façon.*

CAS DE CONSOLIDATION N° 8

➤ **Corrigé indicatif du cas 8**

① **Consolidations des exercices N et N+1**

L'analyse a été donnée au cas 4 *supra*.

② **Calcul du résultat N+2 de cession des titres au niveau consolidé**

➤ *rappel : dans les comptes individuels :*

|                                  |             |       |
|----------------------------------|-------------|-------|
| - prix de cession :              |             | 2.000 |
| - valeur historique des titres : | 600 + 550 = | 1.150 |
|                                  |             | ----- |
| - plus-value comptable :         |             | 850   |

➤ *calcul : dans les comptes consolidés :*

|   |                         |         |
|---|-------------------------|---------|
| - prix de cession :                                     |                         | 2.000   |
| - valeur au 30 juin N+2 :                               |                         |         |
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :                | 1.200 x 0,90 =          | 1.080   |
| ✓ quote-part dans le résultat N+2 :                     | 400 x 0,90 =            | 360     |
| ✓ plus-value sur la clientèle :                         | 300 x 0,90 =            | 270     |
| ✓ plus-value sur le matériel :                          | (50 - 10 - 5) x 0,90 =  | 31,5    |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :                | <14> x 0,90 =           | <12,6>  |
| ✓ écart d'acquisition :                                 | 88,4 - (128/5 x 6/12) = | 75,6    |
|   |                         | -----   |
| ✓ total = valeur de consolidation des titres =          |                         | 1.804,5 |
| - soit plus-value consolidée :                          | 2.000 - 1.804,5 =       | 195,5   |
| - soit écart de résultat entre les deux comptabilités : | 850 - 195,5 =           | 654,5   |

③ **Consolidation au 31 décembre N+2**

Les écritures comptables au 31 décembre N+2 se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan                                 |     | Pour les comptes de résultat                            |       |
|---|-----|---|-------|
| 31/12/N+2   |     | 31/12/N+2   |       |
| 261. Titres F   | 360 | 6. Charges  | 2.000 |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves        | 40  | 81. Résultat F  | 400   |
| 81. Résultat F  | 400 | 7. Produits   | 2.400 |
| <i>inscription du résultat du 1<sup>er</sup> semestre</i> |     | <i>intégration du résultat F du 1<sup>er</sup> sem.</i> | 5     |
| 81. Résultat F  | 5   | 681. Dotations aux amortissements                       | 5     |
| 261. Titres F   | 4,5 | 81. Résultat F  |       |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves        | 0,5 | <i>dotation sur le matériel :</i>                       |       |
| <i>dotation prorata temporis</i>                          |     | <i>50 x 20 % x 6 / 12</i>                               |       |
| 261. Titres F   | 1,8 | 81. Résultat F  | 2     |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves        | 0,2 | 695. Impôt sur les bénéfices                            |       |
| 81. Résultat F  | 2   | <i>reprise : 5 x 40 %</i>                               | 2     |
| <i>correction prorata temporis de l'impôt</i>             |     |   |       |

Le petit guide FID de 17 cas de consolidation : les variations de périmètre

| Pour les comptes de bilan                                 |       |       | Pour les comptes de résultat   |       |       |
|---|-------|-------|--|-------|-------|
| 31/12/N+2   |       |       | 31/12/N+2  |       |       |
| 80. Résultat M  | 12,8  |       | 681. Dotations aux amortissements  | 12,8  |       |
| 261. Titres F   |       | 12,8  | 80. Résultat M   |       | 12,8  |
| <i>dotation de l'exercice N sur l'écart d'acquisition</i> |       |       | <i>dotation du semestre :<br/>128 x 20 % x 6 / 12</i>                      |       |       |
| 81. Résultat M  | 654,5 |       | 675. Valeur comptable des titres cédés                                     | 654,5 |       |
| 261. Titres F   |       | 344,5 | 80. Résultat M   |       | 654,5 |
| 106. Réserves M   |       | 310   | <i>rectification par rapport à la valeur consolidée des titres F cédés</i> |       |       |
| <i>correction de la valeur de cession des titres</i>      |       |       | 80. Résultat M   |       |       |
| 81. Résultat F  | 397   |       | 80. Résultat M   | 357,3 |       |
| 80. Résultat M  |       | 357,3 | 89. Résultat des minoritaires  | 39,7  |       |
| 89. Résultat des minoritaires                             |       | 39,7  | 81. Résultat F   |       | 397   |
| <i>répartition pour solde</i>                             |       |       | <i>répartition du résultat N de F</i>                                      |       |       |

③ Incidence de la cession des titres F au 31.12.N+2

| ACTIF                   | PASSIF                   |
|-------------------------|--------------------------|
| Pas d'intégration       | Réserves du groupe 310   |
| Pas de titres F (cédés) | Résultat du groupe - 310 |
|                         | Intérêts minoritaires 0  |
| TOTAL 0                 | TOTAL 0                  |

Vérification du résultat consolidé :

|   |        |
|---|--------|
| - résultat de cession des titres F :                                  | 195,5  |
| - quote-part du résultat F au titre du 1 <sup>er</sup> semestre N+2 : | 357,3  |
| - dotation aux amortissements de l'écart d'acquisition :              | - 12,8 |
| - total :   | 540    |

Soit :

|  |       |
|--|-------|
| - résultat social :                        | 850   |
| - rectification des écritures présentées : | - 310 |
| - total :                                  | 540   |



CAS 9

OBJET :  
**CESSION DE TITRES :  
CESSION TOTALE DE TITRES CONSOLIDES  
PAR MISE EN EQUIVALENCE**

➤ Enoncé du cas

M a acquis la société F le 1<sup>er</sup> janvier N.  
Taux de détention : 20 %.  
Prix payé : 300.

Analyse du prix :

|   |                     |     |
|---|---------------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres :              | $800 \times 0,20 =$ | 160 |
| - plus-value sur clientèle :                          | $200 \times 0,20 =$ | 40  |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | $100 \times 0,20 =$ | 20  |
| - solde = écart d'acquisition.                        |                     |     |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 100.

Le 1<sup>er</sup> juillet N+1, M cède la totalité des titres F (représentant 20 % du capital et des droits de vote) pour 550.

La plus-value figurant dans les comptes individuels est donc de :  $550 - 300 = 250$

On sait que le résultat F pour le 1<sup>er</sup> semestre N+1 s'élève à 200

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

§ 294

*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 paragraphe 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 paragraphe 221 ;*
- *L'entreprise précédemment mise en équivalence reste consolidée par la 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 paragraphe 2113. L'écart de réévaluation éventuel de la valeur d'équivalence antérieure est portée 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 la 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'intérêt 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 résultant de la plus-value dégagée.*

*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.*

↪ voir aussi cas 5 supra

CAS DE CONSOLIDATION N° 9

➤ **Corrigé indicatif du cas 9**  
**① Consolidations de l'exercice N**

L'analyse a été donnée au cas 2 *supra*.

**② Calcul du résultat N+1 de cession des titres au niveau consolidé**

➤ *rappel : dans les comptes individuels :*

|                                  |     |
|----------------------------------|-----|
| - prix de cession :              | 550 |
| - valeur historique des titres : | 300 |
| - plus-value comptable :         | 250 |

➤ *calcul : dans les comptes consolidés :*

|   |                                |        |
|---|--------------------------------|--------|
| - prix de cession :   |                                | 550    |
| - valeur au 30 juin N+1 :   |                                |        |
| ✓ quote-part dans les capitaux propres :                                | $900 \times 0,20 =$            | 180    |
| ✓ quote-part dans le résultat N+1 :                                     | $200 \times 0,20 =$            | 40     |
| ✓ plus-value sur la clientèle :   | $200 \times 0,20 =$            | 40     |
| ✓ plus-value sur le matériel :  | $(100 - 10 - 5) \times 0,20 =$ | 17     |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel :                                | $<34> \times 0,20 =$           | <6,8>  |
| ✓ écart d'acquisition :   | $70,4 - (88/5 \times 6/12) =$  | 61,6   |
| ✓ total = valeur de consolidation des titres =                          |                                | 331,8  |
| - soit plus-value consolidée : $550 - 331,8 =$                          |                                | 218,2  |
| - soit écart de résultat entre les deux comptabilités : $250 - 218,2 =$ |                                | - 31,8 |

**③ Consolidation au 31 décembre N+1**

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan                        |      |      | Pour les comptes de résultat                       |      |      |
|--|------|------|--|------|------|
| 31/12/N+1  |      |      | 31/12/N+1  |      |      |
| 265. Titres mis en équivalence                   | 39,4 |      | 80. Résultat M                                     | 39,4 |      |
| 80. Résultat M                                   |      | 39,4 | 76. Quote-part de                                  |      |      |
| <i>inscription du résultat du 1<sup>er</sup></i> |      |      | <i>provenance des</i>                              |      |      |
| <i>semestre :</i>                                |      |      | <i>sociétés mises en</i>                           |      |      |
| <i>(200 - 5 + 2) x 0,20</i>                      |      |      | <i>équivalence</i>                                 |      | 39,4 |
|  |      |      | <i>calcul du résultat F du 1<sup>er</sup> sem.</i> |      |      |
| 80. Résultat M                                   | 8,8  |      | 681. Dotations aux amortissements                  | 8,8  |      |
| 265. Titres mis en                               |      |      | 80. Résultat M                                     |      | 8,8  |
| <i>équivalence</i>                               |      |      | <i>dotation sur écart d'acquisition :</i>          |      |      |
| <i>dotation prorata temporis</i>                 |      | 8,8  | <i><math>88 \times 20 \% \times 6 / 12</math></i>  |      |      |
| 80. Résultat M                                   | 31,8 |      | 675. Valeur comptable des titres                   |      |      |
| 106. Réserves M                                  |      | 1,2  | cédés  | 31,8 |      |
| 265. Titres mis en                               |      |      | 80. Résultat M                                     |      | 31,8 |
| <i>équivalence</i>                               |      |      | <i>annulation de la valeur consolidée</i>          |      |      |
| <i>correction du résultat de cession</i>         |      | 30,6 | <i>des titres F cédés</i>                          |      |      |

**④ Incidence de la cession des titres F au 31.12.N+1**

| <b>ACTIF</b>                     |          | <b>PASSIF</b>      |          |
|----------------------------------|----------|--------------------|----------|
| Pas de titres mis en équivalence |          | Réserves du groupe | 1,2      |
| Pas de titres F (cédés)          |          | Résultat du groupe | - 1,2    |
|                                  | -----    |                    | -----    |
| <b>TOTAL</b>                     | <b>0</b> | <b>TOTAL</b>       | <b>0</b> |

Vérification du résultat consolidé :

|   |              |
|---|--------------|
| - résultat de cession des titres F :                                  | 218,2        |
| - quote-part du résultat F au titre du 1 <sup>er</sup> semestre N+1 : | 39,4         |
| - dotation aux amortissements de l'écart d'acquisition :              | - 8,8        |
|   | -----        |
| - total :   | <b>248,8</b> |

Soit :

|  |              |
|--|--------------|
| - résultat social :                        | 250          |
| - rectification des écritures présentées : | - 1,2        |
|  | -----        |
| - total :                                  | <b>248,8</b> |