

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

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 ^{ère} partie)	<i>Pages 71 à 80</i>
<u>Cas 15</u> Cession interne de titres consolidés par intégration globale (2 ^é partie)	<i>Pages 81 à 88</i>
<u>Cas 16</u> Fusion de sociétés consolidées par intégration globale (1 ^{ère} partie)	<i>Pages 89 à 94</i>
<u>Cas 17</u> Fusion de sociétés consolidées par intégration globale (2 ^é 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^e 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 ;

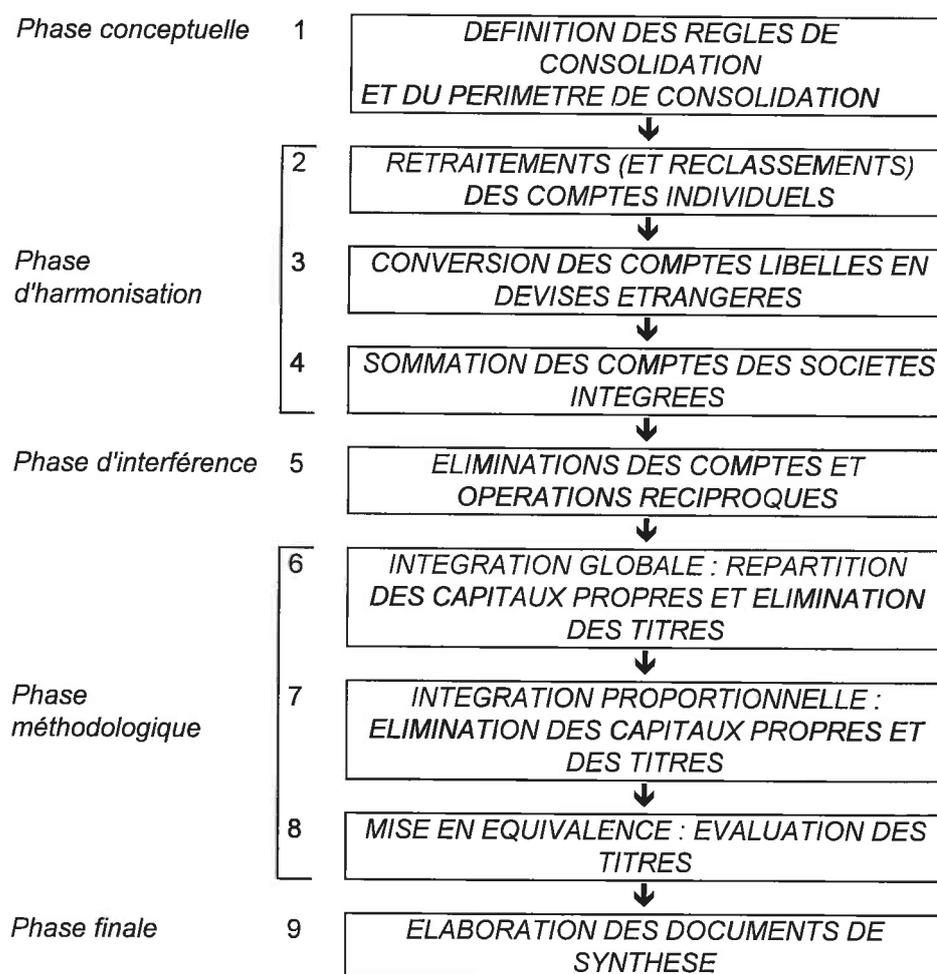
- les écarts d'évaluation affectés à des « actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise » (on considère que c'est le cas pour toutes les clientèles identifiées dans les cas).

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^e 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^{er} 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	400	77. Produits exceptionnels	400
<i>annulation dividende N : 500 x 80 %</i>		<i>reclassement du dividende reçu</i>	
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	280	67. Charges exceptionnelles	280
2808. Amortissements de l'écart d'acquisition	280	80. Résultat M	280
<i>dotation aux amortissements de l'écart sur 5 ans</i>		<i>« rattrapage » des dotations N-5 à N-1 de l'amortissement de l'écart d'acquisition</i>	
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	1.500
<i>Groupe = 80 %</i>		<i>« rattrapage » des résultats N-5 à N-1 de F, nets des dividendes distribués</i>	
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	1.200
109. Intérêts minoritaires	120	<i>répartition du résultat de l'exercice N</i>	
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)**

ACTIF		PASSIF	
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
	-----		-----
TOTAL	2.600	TOTAL	2.600

CAS 2

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

➤ Enoncé du cas

M a acquis la société F le 1^{er} 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^{er} 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)**

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

CAS 3

OBJET :
AUGMENTATION DE CAPITAL
INEGALEMENT SOUSCRITE

➤ Enoncé du cas

M a acquis la société F le 1^{er} 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^{er} 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

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
	-----		-----
TOTAL	772	TOTAL	772

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

Au 1^{er} 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
	-----		-----
TOTAL	1.724	TOTAL	1.724

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^{er} 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^{er} 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 ^{er} semestre :	300
- 2 ^e 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^{er} janvier N

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

➤ au 1 ^{er} 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 x 0,60 = 720
✓ plus-value sur la clientèle :	400 x 0,60 = 240
✓ plus-value sur le matériel :	100 x 0,60 = 60
✓ impôt différé passif sur le matériel :	<40> x 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	60	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	12,8	8. Résultat M	12,8
<i>dotations de l'exercice N</i>		<i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition : $64 \times 20 \%$</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		
	-----		-----
TOTAL	1.231,2	TOTAL	1.231,2

④ Premier calcul des écarts sur le 2^e 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^e lot acquis le 1^{er} 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^{er} 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^e 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^{er} semestre N+1 »

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit pour les corrections de valeur de F au 1^{er} 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		10
281. Amortissements des matériels		<i>dotation du 1^{er} 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		70
<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		4
<i>suivi de valeur de l'impôt différé</i>		<i>mouvement du 1^{er} 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		28
		<i>créance d'impôt sur la provision constituée sur le matériel</i>		

⑥ Deuxième calcul des écarts sur le 2^e 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^{er} semestre N+1 :

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

➤ Ventilation du coût d'acquisition des titres F (2^e lot / sur la base des valeurs du 1^{er} 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^e lot des titres F</i>	
207. Clientèle	400		
215. Matériels	100		
155. Impôt différé passif			
261. Titres F			
<i>dotations des exercices N et N+1</i>			
261. Titres F	24		
158. Provisions d'écart d'acquisition			
<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>dotacion du 2^e semestre N+1</i>			<i>complément d'amortissement du 2^e 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^e semestre N+1</i>			<i>rectification du 2^e 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 dotacion</i>			<i>reprise égale à la dotacion</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	rachat du résultat du 1 ^{er} semestre N+1 aux minoritaires : 52 x 40 %		
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>		

**③ 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		
	-----		-----
TOTAL	844	TOTAL	844

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^{er} 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^{er} 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^{er} 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 ^{er} 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**

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^{er} 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^{er} 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^{er} 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 ^{er} 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
	-----		-----
TOTAL	542,4	TOTAL	542,4

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^{er} 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^{er} 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		
	-----		-----
TOTAL	51	TOTAL	51

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 :	$900 \times 0,50 =$	450
✓ plus-value sur la clientèle :	$300 \times 0,50 =$	150
✓ plus-value sur le matériel :	$50 \times 0,50 =$	25
✓ impôt différé passif sur le matériel :	$<20> \times 0,50 =$	$<10>$

✓ total identifié		615
✓ valeur de consolidation au 31.12.N		577

✓ réévaluation au 1 ^{er} 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 :	$900 \times 0,40 =$	360
✓ plus-value sur la clientèle :	$300 \times 0,40 =$	120
✓ plus-value sur le matériel :	$50 \times 0,40 =$	20
✓ impôt différé passif sur le matériel :	$<20> \times 0,40 =$	$<8>$

✓ 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 :

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

ACTIF		PASSIF	
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
	-----		-----
TOTAL	478,4	TOTAL	478,4

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^{er} 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^{er} 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^{er} juillet N+2.

On sait que le résultat du 1^{er} 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^{er} 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^{er} semestre</i>		<i>intégration du résultat F du 1^{er} sem.</i>		
81. Résultat F	5		5	
261. Titres F	4,5	681. Dotations aux amortissements		5
109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves	0,5	81. Résultat F		
<i>dotation prorata temporis</i>		<i>dotation sur le matériel :</i>		
261. Titres F	1,8	<i>50 x 20 % x 6 / 12</i>		
109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves	0,2	81. Résultat F	2	
81. Résultat F	2	695. Impôt sur les bénéfices		2
<i>correction prorata temporis de l'impôt</i>		<i>reprise : 5 x 40 %</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 : 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 ^{er} 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^{er} 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^{er} 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^{er} 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		76. Quote-part de	
<i>inscription du résultat du 1^{er}</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^{er} sem.</i>	
80. Résultat M	8,8	681. Dotations aux amortissements	8,8
265. Titres mis en		80. Résultat M	
<i>équivalence</i>		<i>dotation sur écart d'acquisition :</i>	8,8
<i>dotation prorata temporis</i>		<i>88 x 20 % x 6 / 12</i>	
80. Résultat M	31,8	675. Valeur comptable des titres	
106. Réserves M		cédés	31,8
265. Titres mis en		80. Résultat M	
<i>équivalence</i>		<i>annulation de la valeur consolidée</i>	31,8
<i>correction du résultat de cession</i>		<i>des titres F cédés</i>	

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

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

Vérification du résultat consolidé :

- résultat de cession des titres F :	218,2
- quote-part du résultat F au titre du 1 ^{er} semestre N+1 :	39,4
- dotation aux amortissements de l'écart d'acquisition :	- 8,8

- total :	248,8

Soit :

- résultat social :	250
- rectification des écritures présentées :	- 1,2

- total :	248,8