

CAS 10

OBJET :
CESSION DE TITRES :
CESSION DE TITRES CONSOLIDES
AVEC MAINTIEN DE L'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 x 0,50 = | 400 |
| - plus-value sur clientèle : | 200 x 0,50 = | 100 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | 100 x 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 x 0,40 = | 360 |
| - plus-value sur clientèle : | 300 x 0,40 = | 120 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | 50 x 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 des titres F à hauteur de 30 % du capital (c'est-à-dire qu'après cession, M détient : $90\% - 30\% = 60\%$ du capital et des droits de vote de F) pour 600 au 1^{er} juillet N+2.

On sait que le résultat N+2 pour la société F s'établit comme suit :

| | | |
|----------------------------|--------------------------------------|-----|
| 1 ^{er} semestre : | produits (2.400) - charges (2.000) = | 400 |
| 2 ^e semestre : | produits (2.800) - charges (2.200) = | 600 |

Soit un total de capitaux propres de $1.200 + 1.000 = 2.200$ au 31 décembre N+2.

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 23110

Dans le cas d'une cession partielle de titres d'une entreprise restant consolidée par l'intégration globale, l'ensemble des éléments concourant à la détermination de la plus ou moins-value (y compris une quote-part de l'écart d'acquisition et de l'écart de conversion) est pris en compte au prorata de la cession réalisée pour déterminer le résultat de cession.

➤ **Corrigé indicatif du cas 10**

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

L'analyse a été donnée au cas 7 *supra*.

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

➤ *rappel : dans les comptes individuels :*

| | |
|---|-------|
| - prix de cession : | 600 |
| - valeur historique des titres : $(1.150 / 0,9 \times 0,3) =$ | 383,3 |
| | ----- |
| - plus-value comptable : | 216,7 |

➤ *calcul : dans les comptes consolidés :*

| | | |
|---|---------------------------------|-------|
| - prix de cession : | | 600 |
| - valeur au 30 juin N+2 : | | |
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | $1.200 \times 0,30 =$ | 360 |
| ✓ quote-part dans le résultat N+2 : | $400 \times 0,30 =$ | 120 |
| ✓ plus-value sur la clientèle : | $300 \times 0,30 =$ | 90 |
| ✓ plus-value sur le matériel : | $(50 - 10 - 5) \times 0,30 =$ | 10,5 |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | $<14> \times 0,30 =$ | <4,2> |
| ✓ écart d'acquisition : | $29,5 - (42,7/5 \times 6/12) =$ | 25,2 |
| | | ----- |
| ✓ total = valeur de consolidation des titres = | | 601,5 |
| - soit moins-value consolidée : $600 - 601,5 =$ | | - 1,5 |
| - soit écart de résultat entre les deux comptabilités : $216,7 + 1,5 =$ | | 218,2 |

➤ *analyse de la ventilation de l'écart d'acquisition*

| <i>Ecarter d'acquisition</i> | <i>Part de 30 % : titres cédés</i> | <i>Part de 60 % : titres conservés</i> |
|-------------------------------------|--|--|
| Valeur brute : 128 | 42,7 | 83,3 |
| Amort. N+1 : - 39,6 | - 13,2 | - 26,4 |
| Net 31.12.N+1 : 88,4 | 29,5 | 58,9 |
| <i>Amort. pour les titres cédés</i> | $42,7 \times 20\% \times 6 / 12 = 4,3$ | |

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 | | |
| 80. Résultat M | 218,2 | 89. Résultat des minoritaires | 119,1 | |
| 106. Réserves M | | 675. Valeur comptable des titres cédés | 99,1 | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 80. Résultat M | | 218,2 |
| <i>correction du résultat de cession</i> | | <i>correction du résultat de cession</i> | | |

Explications des calculs :

- (1) pour solde du compte 261
 (2) $(1.194 \times 0,60) - 479,1$
 (3) $(397 \times 0,9) + (597 \times 0,6)$
 (4) $1.194 \times 0,4$
 (5) $(397 \times 0,10) + (597 \times 0,40)$

**④ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+2
 de F dans M (par intégration globale)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|---------------------|-----------------------|---------------------------------|----------------|
| Ecart d'acquisition | (85,3 - 43,4) 41,9 | Réserves du groupe | 310 |
| Clientèle | 300 | Résultat du groupe | 476 |
| Matériels (50 - 20) | 30 | Intérêts minoritaires / capital | 609,6 |
| Actif de F | 2.200 | Résultat des minoritaires | 397,6 |
| Titres F éliminés | - 766,7 | impôt différé passif | 12 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 1.805,2 | TOTAL | 1.805,2 |

Validation du résultat consolidé :

| | |
|--|--------------|
| - résultat de cession des titres F : | - 1,5 |
| - quote-part dans le résultat F au titre du 1 ^{er} semestre : | 357,3 |
| - dotation à l'amortissement de l'écart d'acquisition sur les titres cédés : | - 4,3 |
| - quote-part dans le résultat F au titre du 2 ^e semestre : | 358,2 |
| - dotation à l'amortissement de l'écart d'acquisition sur les titres conservés | - 17 |
| | ----- |
| - total : | 692,7 |

Soit :

| | |
|--|--------------|
| - résultat social : | 216,7 |
| - rectification des écritures présentées : | 476 |
| | ----- |
| - total : | 692,7 |

CAS 11

OBJET :
**CESSION DE TITRES :
 CESSION DE TITRES CONSOLIDES
 AVEC MAINTIEN DE LA MISE EN EQUIVALENCE**

➤ Enoncé du cas

M a acquis la société F le 1^{er} janvier N.
 Taux de détention : 30 %.
 Prix payé : 450.

Analyse du prix :

| | | |
|---|--------------|-----|
| - quote-part dans les capitaux propres : | 800 x 0,30 = | 240 |
| - plus-value sur clientèle : | 200 x 0,30 = | 60 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 10 ans) : | 100 x 0,30 = | 30 |
| - solde = écart d'acquisition. | | |

A la clôture N, le résultat de F s'élève à 200 (soit un total de capitaux propres de 1.000).

Le 1^{er} juillet N+1, M cède des titres F représentant 10 % du capital et des droits de vote (après cession, M détient 30 - 10 = 20 % du capital de F).

Prix de vente : 200

Le résultat du 1^{er} semestre N+1 de F s'élève à : 300

Le résultat du 2^e semestre N+1 de F s'élève à : 400

Par conséquent, les capitaux propres au 31.12.N+1 de F s'élèvent à : 1.700

Dans les comptes individuels, la plus-value de cession s'élève à :

| | |
|---|-----|
| - prix de vente : 200 | |
| - valeur historique : $450 / 0.3 \times 0.1 =$ | 150 |
| Soit valeur des titres F restant au 31.12.N+1 : $450 - 150 =$ | 300 |

➤ 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 consolidées ;

▫ 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.

➤ Corrigé indicatif du cas 11**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 0,30 = | 240 |
| ✓ plus-value sur la clientèle : | 200 x 0,30 = | 60 |
| ✓ plus-value sur le matériel : | 100 x 0,30 = | 30 |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <40> x 0,30 = | <12> |
| ✓ écart d'acquisition : | pour le solde | 132 |

✓ total = valeur d'acquisition des titres = **450**

➤ au 31 décembre N :

| | | |
|--|----------------|--------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 1.000 x 0,30 = | 300 |
| ✓ plus-value sur la clientèle : | 200 x 0,30 = | 60 |
| ✓ plus-value sur le matériel : | 90 x 0,30 = | 27 |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <36> x 0,30 = | <10,8> |
| ✓ écart d'acquisition : | 132 x 4/5 = | 105,6 |

✓ total **481,8**

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 | 78 | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 132 | | | |
| 261. Titres F | | 210 | | |
| <i>analyse des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition sur F</i> | | | | |
| 80. Résultat M | 26,4 | 681. Dotations aux amortissements | 26,4 | |
| 2808. Amortissement de l'écart d'acquisition | | 8. Résultat M | | 26,4 |
| <i>dotations N : 88 x 20 %</i> | | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition</i> | | |
| 265. Titres mis en équivalence | 298,2 | 8. Résultat M | 58,2 | |
| 261. Titres F | | 76. Quote-part de résultat en provenance des sociétés mises en équivalence | | 58,2 |
| 80. Résultat M | 58,2 | | | |
| <i>évaluation des titres à la clôture</i> | | | | |
| | | <i>résultat N :</i> | 200 | |
| | | <i>dotations sur matériel :</i> | - 10 | |
| | | <i>impôt différé :</i> | 4 | |
| | | <i>total</i> | 194 | |
| | | <i>quote-part</i> | x 0,30 | |
| | | <i>incidence de l'exercice</i> | 58,2 | |

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

| ACTIF | | PASSIF | |
|----------------------------------|-------------|-----------------|-------------|
| Ecart d'acquisition (132 - 26,4) | 105,6 | Résultat groupe | 31,8 |
| Titres mis en équivalence | 376,2 | | |
| Titres F éliminés | - 450 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 31,8 | TOTAL | 31,8 |

④ Calcul du résultat de cession des titres en N+1

➤ *rappel : dans les comptes individuels :*

| | |
|----------------------------------|-------|
| - prix de cession : | 200 |
| - valeur historique des titres : | 150 |
| | ----- |
| - plus-value comptable : | 50 |

➤ *calcul : dans les comptes consolidés :*

| | | |
|---|-------------------------|-------|
| - prix de cession : | | 200 |
| - valeur au 30 juin N+1 : | | |
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 1.000 x 0,10 = | 100 |
| ✓ quote-part dans le résultat N+1 : | 300 x 0,10 = | 30 |
| ✓ plus-value sur la clientèle : | 200 x 0,10 = | 20 |
| ✓ plus-value sur le matériel : | (100 - 10 - 5) x 0,10 = | 8,5 |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <34> x 0,10 = | <3,4> |
| ✓ écart d'acquisition : | 35,2 - (44/5 x 6/12) = | 30,8 |
| | | ----- |
| ✓ total = valeur de consolidation des titres = | | 185,9 |
| - soit plus-value consolidée : 200 - 185,9 = | | 14,1 |
| - soit écart de résultat entre les deux comptabilités : 50 - 14,1 = | | 35,9 |

➤ *analyse de la ventilation de l'écart d'acquisition*

| <i>Ecart d'acquisition</i> | <i>Part de 10 % : titres cédés</i> | <i>Part de 20 % : titres conservés</i> |
|---|--|--|
| Valeur brute : 132 | 44 | 88 |
| Amort. N+1 : - 26,4 | - 8,8 | - 17,6 |
| Net 31.12.N+1 : 105,6 | 35,2 | 70,4 |
| <i>Amort. pour les titres cédés</i> | 44 x 20 % x 6 / 12 = 4,4 | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 11

⑤ 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 | | |
| 80. Résultat M | 35,9 | | 675. Valeur comptable des titres cédés | 10,6 | 10,6 |
| 106. Réserves M | | 10,6 | 80. Résultat M | | 10,6 |
| 80. Résultat M | | 25,3 | <i>correction du résultat de cession des titres</i> | | |
| <i>correction du résultat de cession des titres</i> | 78 | | | | |
| | 132 | 210 | | | |
| 80. Résultat M | 4,4 | | 681. Dotations aux amortissements | 4,4 | 4,4 |
| 261. Titres F | | 4,4 | 80. Résultat M | | 4,4 |
| <i>amortissement de l'écart d'acquisition des titres cédés</i> | | | <i>44 x 20 % x 6 / 12</i> | | |
| 265. Titres mis en équivalence | 52 | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 88 | | | | |
| 261. Titres F | | 140 | | | |
| <i>analyse des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition sur F</i> | | | | | |
| 80. Résultat M | 1,2 | | 76. Quote-part de résultat des sociétés mises en équivalence | 1,2 | 1,2 |
| 106. Réserves M | 1,2 | | 80. Résultat M | | 1,2 |
| 265. Titres mis en équivalence | | 2,4 | <i>suivi de la dotation aux amortissements sur le matériel et de l'impôt différé : (- 10 + 4) x 0,2</i> | | |
| <i>suivi des écarts d'évaluation</i> | | | | | |
| 106. Réserves M | 17,6 | | 681. Dotations aux amortissements | 17,6 | 17,6 |
| 80. Résultat M | 17,6 | | 8. Résultat M | | 17,6 |
| 2808. Amortissement de l'écart d'acquisition | | 35,2 | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition</i> | | |
| <i>dotation N+1 : 88 x 20 %</i> | | | | | |
| 265. Titres mis en équivalence | 340 | | 8. Résultat M | 144,4 | 144,4 |
| 261. Titres F | | 155,6 | 76. Quote-part de résultat en provenance des sociétés mises en équivalence | | 144,4 |
| 80. Réserves M | | 40 | <i>quote-part de l'exercice</i> | | |
| 80. Résultat M | | 144,4 | | | |
| <i>évaluation des titres à la clôture</i> | | | | | |

⑥ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1 de F dans M (par mise en équivalence)

| ACTIF | | PASSIF | |
|---------------------------------|--------------|--------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition (88 - 35,2) | 52,8 | Réserves du groupe | 31,8 |
| Titres mis en équivalence | 389,6 | Résultat du groupe | 110,6 |
| Titres F éliminés | - 300 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 142,4 | TOTAL | 142,4 |

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

| | |
|--|-------------|
| Validation du résultat consolidé : | |
| - résultat de cession des titres F : | 14,1 |
| - quote-part dans le résultat F au titre du 1 ^{er} semestre : (300 - 5 + 2) x 0,30 | 89,1 |
| - dotation à l'amortissement de l'écart d'acquisition sur les titres cédés : | - 4,4 |
| - quote-part dans le résultat F au titre du 2 ^e semestre : (400 - 5 + 2) x 0,20 | 79,4 |
| - dotation à l'amortissement de l'écart d'acquisition sur les titres conservés | - 17,6 |
| - total : | <hr/> 160,6 |
| Soit : | |
| - résultat social : | 50 |
| - rectification des écritures présentées : | 110,6 |
| - total : | <hr/> 160,6 |

CAS 12

OBJET :
CESSION DE TITRES :
CESSION DE TITRES CONSOLIDES
AVEC PASSAGE DE L'INTEGRATION GLOBALE
A LA MISE EN EQUIVALENCE

➤ **Enoncé du cas**

⇒ **Reprise du cas 4**

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 x 0,60 = | 720 |
| - plus-value sur clientèle : | 400 x 0,60 = | 240 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | 100 x 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).

⇒ **Exercice N+1**

Le 1^{er} juillet N+1, M cède 30 % des titres F, soit après cession, M détient 60 - 30 = 30 % du capital et des droits de vote de F.

Prix de vente : 700

Le résultat F pour N+1 ressort à :

| | |
|----------------------------------|-----|
| - 1 ^{er} semestre N+1 : | 300 |
| - 2 ^e semestre N+1 : | 400 |

soit un total de capitaux propres F de 1.700 + 700 = 2.400 à la clôture N+1.

Dans les comptes individuels de M, la plus-value de cession ressort à :

| | |
|--|-----|
| - prix de vente : 700 | |
| - valeur comptable : 1.000 / 0.6 x 0.3 = | 500 |
| - soit : plus-value de : | 200 |

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

§ 23111

Cession partielle - Entreprise restant consolidée mais mise en équivalence

La prise en compte du résultat de cession s'effectue de la même manière qu'au paragraphe 23110.

Les actifs et passifs cessent d'être intégrés aux dates et selon les modalités définies au paragraphe 2310.

rappel § 23110- Entreprise restant consolidée par intégration globale

Dans le cas d'une cession partielle de titres d'une entreprise restant consolidée par l'intégration globale, l'ensemble des éléments concourant à la détermination de la plus ou moins-value (y compris une quote-part de l'écart d'acquisition et de l'écart de conversion) est pris en compte au prorata de la cession réalisée pour déterminer le résultat de cession.

➤ Corrigé indicatif du cas 12
① Consolidations de l'exercice N

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

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

➤ rappel : dans les comptes individuels :

| | |
|----------------------------------|-------|
| - prix de cession : | 700 |
| - valeur historique des titres : | 500 |
| | ----- |
| - plus-value comptable : | 200 |

➤ calcul : dans les comptes consolidés :

| | | |
|---|---------------------------------|-------|
| - prix de cession : | | 700 |
| - valeur au 30 juin N+1 : | | |
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | $1.700 \times 0,30 =$ | 510 |
| ✓ quote-part dans le résultat N+1 : | $300 \times 0,30 =$ | 90 |
| ✓ plus-value sur la clientèle : | $400 \times 0,30 =$ | 120 |
| ✓ plus-value sur le matériel : | $(100 - 20 - 10) \times 0,30 =$ | 21 |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | $<28> \times 0,30 =$ | <8,4> |
| ✓ écart d'acquisition : | $25,6 - (32/5 \times 6/12) =$ | 22,4 |
| | | ----- |
| ✓ total = valeur de consolidation des titres = | | 755 |
| - moins-value consolidée : $700 - 755 =$ | | - 55 |
| - réimputation des frais d'acquisition des titres : $60 \times 30 / 60 =$ | | 30 |
| - soit écart de résultat entre les deux comptabilités : $200 + 55 - 30 =$ | | 225 |

➤ analyse de la ventilation de l'écart d'acquisition

| Ecart d'acquisition | Part de 30 % : titres cédés | Part de 30 % : titres conservés |
|-------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------|
| Valeur brute : 64 | 32 | 32 |
| Amort. N : - 12,8 | - 6,4 | - 6,4 |
| Net 31.12.N : 51,2 | 25,6 | 25,6 |
| <i>Amort. pour les titres cédés</i> | $32 \times 20 \% \times 6 / 12 = 3,2$ | |

③ Valeur des titres mis en équivalence au 31 décembre N+1

La valeur des titres mis en équivalence se détermine comme suit :

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

| | | |
|--|--------------------------|-------|
| ✓ quote-part dans les capitaux propres : | 2.400 x 0,30 = | 720 |
| ✓ plus-value sur la clientèle : | 400 x 0,30 = | 120 |
| ✓ plus-value sur le matériel : | (100 - 20 - 20) x 0,30 = | 18 |
| ✓ impôt différé passif sur le matériel : | <24> x 0,30 = | <7,2> |
| ✓ écart d'acquisition : | 32 - 6,4 - 6,4 = | 19,2 |
| | | ----- |
| ✓ total = valeur de mise en équivalence des titres = | | 870 |

④ 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 (valeur au 1 ^{er} juillet : 90 - 3,6 - 1,8) | 84,6 | 6. Charges (1 ^{er} semestre de F) | 2.000 |
| 80. Résultat M | 55 | 675. Valeur comptable des titres cédés | 225 |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition (valeur au 1 ^{er} juillet : 32 x 20 % x 1,5) | 9,6 | 681. Dotations aux amortissements du matériel | 10 |
| 106. Réserves M | 130 | 681. Dotations aux amortissements de l'écart d'acquisition | 6,4 |
| correction du résultat de cession | | 7. Charges (1 ^{er} semestre de F) | 2.300 |
| | | 695. Impôt sur les bénéfices | 4 |
| | | 80. Résultat M | 55 |
| | | 89. Résultat des minoritaires (ligne sur le compte de résultat) intégration du compte de résultat du 1 ^{er} semestre de F | 117,6 |
| 261. Titres F | 30 | 675. Valeur comptable des titres cédés | 30 |
| 80. Résultat M | 30 | 80. Résultat M | 30 |
| 80. Réserves M | 60 | réimputation des frais engagés en N pour les titres cédés en N+1 : 100 x 30/60 | |
| réimputation des frais d'acquisition des titres cédés | | | |
| 265. Titres mis en équivalence | 150 | | |
| 106. Réserves M | 150 | | |
| résultat N : 500 x 0,30 | | | |
| 265. Titres mis en équivalence | 498 | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 32 | | |
| 261. Titres F | 530 | | |
| mise en évidence des écarts d'évaluation (bruts) et de l'écart d'acquisition | | | |
| 8. Résultat M | 1,8 | 76. Quote-part de résultat des sociétés mises en équivalence | 1,8 |
| 265. Titres mis en équivalence | 1,8 | 80. Résultat M | 1,8 |
| suivi de la valeur des écarts d'évaluation | | (-10 + 4) x 0,30 | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 12

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|---|-----|-----|--|-----|-----|
| 31/12/N+1 | | | 31/12/N+1 | | |
| 80. Résultat M | 3,2 | | 681. Dotations aux amortissements | 3,2 | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 3,2 | 80. Résultat M | | 3,2 |
| <i>dotation : 32 x 20 % x 6/12</i> | | | <i>dotation du 2^e semestre</i> | | |
| 265. Titres mis en équivalence | 120 | | 80. Résultat M | 120 | |
| 80. Résultat M | | 120 | 76. Quote-part de résultat des sociétés mises en équivalence | | 120 |
| <i>quote-part du résultat du 2^e semestre</i> | | | <i>400 x 0,30</i> | | |

⑤ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1 de F dans M (par mise en équivalence)

| ACTIF | | PASSIF | |
|---------------------------------|------------|--------------------|------------|
| Ecart d'acquisition (32 - 12,8) | 19,2 | Réserves du groupe | 340 |
| Titres mis en équivalence | 850,8 | Résultat du groupe | 30 |
| Titres F éliminés | - 500 | | |
| | ----- | | ----- |
| | - | | - |
| TOTAL | 370 | TOTAL | 370 |

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

Validation du résultat consolidé :

| | |
|---|-----------|
| - résultat de cession des titres F : | - 55 |
| - quote-part dans le résultat F au titre du 1 ^{er} semestre : $300 \times 0,60 =$ | 180 |
| - dotation à l'amortissement de l'écart d'acquisition 1 ^{er} semestre : $64/5 \times 6/12 =$ | - 6,4 |
| - quote-part dans le résultat F au titre du 2 ^e semestre : $400 \times 0,30 =$ | 120 |
| - dotation à l'amortissement de l'écart d'acquisition 2 ^e semestre : $32/5 \times 6/12 =$ | - 3,2 |
| - mouvement sur matériel et impôt différé du 1 ^{er} semestre : $(-10+4) \times 0,60 =$ | - 3,6 |
| - mouvement sur matériel et impôt différé du 2 ^e semestre : $(-10+4) \times 0,30 =$ | - 1,8 |
| - total : | <hr/> 230 |

Soit :

| | |
|--|-----------|
| - résultat social : | 200 |
| - rectification des écritures présentées : | 30 |
| - total : | <hr/> 230 |

CAS 13

OBJET :
**DISTRIBUTION MASSIVE DE RESULTAT
ET RESERVES PAR UNE FILIALE INTEGREE
PAR INTEGRATION GLOBALE**

➤ **Enoncé du cas**

⇒ Reprise du cas 4

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 x 0,60 = | 720 |
| - plus-value sur clientèle : | 400 x 0,60 = | 240 |
| - plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) : | 100 x 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).

⇒ Exercice N+1

Le 30 juin N+1, l'assemblée générale des associés de F décide une distribution de dividendes importante, avec une distribution totale (brute) de 900 entraînant l'exigibilité du précompte (et complément d'impôt) pour 250.

A la clôture de l'exercice N+1, le bénéfice de F s'élève à 400 (soit un total de capitaux propres = 1.200).

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 2610

L'élimination des profits et des pertes ainsi que les plus-values et moins-values est pratiquée à 100%, puis répartie entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts minoritaires dans l'entreprise ayant réalisé le résultat. En cas d'élimination des pertes, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément d'actif cédé n'est pas supérieure à la valeur actuelle de cet élément. L'élimination des incidences des opérations internes portant sur les actifs a pour conséquence de les ramener à leur valeur d'entrée dans le bilan consolidé (coût historique consolidé).

L'impôt sur les bénéfices est corrigé de l'incidence de l'élimination des résultats internes.

Les dividendes intragroupe sont également éliminés en totalité, y compris les dividendes qui portent sur les résultats antérieurs à la première consolidation.

CAS DE CONSOLIDATION N° 13

➤ **Corrigé indicatif du cas 13**
 ① **Consolidations de l'exercice N**

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

② **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 | | |
| 81. Résultat F | 250 | | 695. Impôt sur les bénéfices | 250 |
| 106. Réserves F | | 250 | 81. Résultat F | |
| <i>réimputation du précompte lié à la distribution en charges</i> | | | <i>précompte payé en N+1</i> | 250 |
| 80. Résultat M | 390 | | 76. Produits financiers | 390 |
| 106. Réserves M | | 292,8 | 80. Résultat M | |
| 261. Titres F | | 97,2 | <i>quote-part reçue par M :</i> | 390 |
| <i>élimination du dividende, seule la quote-part du résultat consolidé en N étant réimputé en réserve</i> | | | <i>(900 - 250) x 0,6 = 390</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 |
| 106. Réserves M | 12,8 | | 8. Résultat M | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 25,6 | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition : 64 x 20 %</i> | 12,8 |
| <i>dotations de l'exercice N</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 | | |
| 81. Résultat F | 20 | | 681. Dotations aux amortissements | 20 | |
| 106. Réserves F | 20 | | 81. Résultat F | | 20 |
| 281. Amortissements des matériels | | 40 | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 100 x 20 %</i> | | |
| <i>suivi de l'écart sur matériel</i> | | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 16 | | 81. Résultat F | 8 | |
| 81. Résultat F | | 8 | 695. Impôt sur les bénéfices | | 8 |
| 106. Réserves F | | 8 | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| <i>suivi de l'écart d'impôt différé</i> | | | | | |
| 101/106. Capital et réserves F | | | 80. Résultat M | 82,8 | |
| 81. Résultat F | 1.038 | | 89. Résultat des minoritaires | 55,2 | |
| Part du groupe = 60 % | 138 | 622,8 | 81. Résultat F | | 138 |
| 261. Titres F | | 82,8 | <i>répartition du résultat N+1 de F</i> | | |
| 80. Résultat M | | 82,8 | | | |
| Part des minoritaires = 40 % | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 415,2 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 55,2 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i> | | | | | |

③ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1 de F dans M (par intégration globale)

| ACTIF | | PASSIF | |
|---------------------------------|--------------|---------------------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition (64 - 25,6) | 38,4 | Réserves du groupe | 340 |
| Clientèle | 400 | Résultat groupe | - 320 |
| Matériels (100 - 40) | 60 | Intérêts minoritaires / capital | 599,2 |
| Actif de F | 1.200 | Résultat des minoritaires | 55,2 |
| Titres F éliminés | - 1.000 | impôt différé passif | 24 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 698,4 | TOTAL | 698,4 |

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

A la clôture N+1, le résultat B est de 300 (soit un total de capitaux propres de : 1.100).
A la clôture N+1, le résultat A est de 500 (soit un total de capitaux propres de : 1.900).

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 2321

Reclassement de titres à l'intérieur d'un groupe

Si une opération fait intervenir deux entreprises intégrées globalement, la plus ou moins-value en résultant est de caractère interne. Elle est éliminée en totalité, avec répartition entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts minoritaires dans l'entreprise ayant réalisé un résultat. Les actifs sont maintenus à la valeur qu'ils avaient déjà dans les comptes consolidés.

Le traitement des modifications de pourcentages d'intérêts liées au transfert total ou partiel des titres d'une entreprise consolidée entre deux entreprises consolidées par l'intégration globale mais détenues avec des taux d'intérêt différents n'affecte pas le résultat.

En effet, dans la mesure où ces transferts n'ont pas pour effet de permettre l'acquisition ou de cession de tout ou partie des titres de l'entreprise transférée (ou de l'une ou l'autre des entreprises concernées par le transfert) détenus par les intérêts minoritaires, et qu'il n'y a aucune transaction avec l'extérieur du groupe, la variation éventuelle des intérêts minoritaires résultant d'un reclassement de titres interne à l'ensemble consolidé trouvera sa contrepartie dans une variation des réserves consolidées sans impact sur le résultat. Ce traitement s'applique également aux cas de reclassement d'actifs.

CAS DE CONSOLIDATION N° 14

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-----|-------|--|-------|-----|
| 31/12/N | | | 31/12/N | | |
| 81. Résultat B | 20 | | 681. Dotations aux amortissements | 20 | 20 |
| 281. Amortissements des matériels | | 20 | 81. Résultat B | | |
| <i>dotations de l'exercice N</i> | | | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 100 x 20 %</i> | | |
| 155. Impôt différé passif | 8 | | 81. Résultat B | 8 | |
| 81. Résultat B | | 8 | 695. Impôt sur les bénéfices | | 8 |
| <i>rectification de l'exercice N</i> | | | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| 101/106. Capital et réserves B | 600 | | 80. Résultat M | 150,4 | |
| 81. Résultat B | 188 | | 89. Résultat des minoritaires | 37,6 | 188 |
| Part du groupe = 80 % | | | 81. Résultat B | | |
| 261. Titres B | | 480 | <i>répartition du résultat N de B</i> | | |
| 80. Résultat M | | 150,4 | | | |
| Part des minoritaires = 20 % | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 120 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 37,6 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N</i> | | | | | |

③ Consolidation au 31 décembre N : intégration globale de A

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 | | |
| 207. Clientèle | 500 | | | | |
| 215. Matériels | 200 | | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 80 | | | |
| 261. Titres A | | 558 | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 62 | | | |
| <i>mise en évidence des écarts d'évaluation</i> | | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 142 | | | | |
| 261. Titres A | | 142 | | | |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i> | | | | | |
| 80. Résultat M | 28,4 | | 681. Dotations aux amortissements | 28,4 | 28,4 |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 28,4 | 80. Résultat M | | |
| <i>dotations de l'exercice N</i> | | | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition : 142 x 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 A | 40 | | 681. Dotations aux amortissements | 40 | 40 |
| 281. Amortissements des matériels | | 40 | 81. Résultat A | | |
| <i>dotation de l'exercice N</i> | | | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 200 x 20 %</i> | | |
| 155. Impôt différé passif | 16 | | 81. Résultat A | 16 | |
| 81. Résultat A | | 16 | 695. Impôt sur les bénéfices | | 16 |
| <i>rectification de l'exercice N</i> | | | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| 101/106. Capital et réserves A | 1.000 | | 80. Résultat M | 338,4 | |
| 81. Résultat A | | 376 | 89. Résultat des minoritaires | 37,6 | |
| Part du groupe = 90 % | | | 81. Résultat A | | 376 |
| 261. Titres A | | 900 | <i>répartition du résultat N de A</i> | | |
| 80. Résultat M | | 338,4 | | | |
| Part des minoritaires = 10 % | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 100 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 37,6 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N</i> | | | | | |

④ Incidence de la consolidation au 31 décembre N de B et A dans M (méthode de l'intégration globale)

| ACTIF | B | | A | | TOTAL |
|----------------------|--------------|---------|--------------|---------|---------|
| Ecarts d'acquisition | (312 - 62,4) | 249,6 | (142 - 28,4) | 113,6 | 363,2 |
| Clientèle | | 200 | | 500 | 700 |
| Matériel | | 80 | | 160 | 240 |
| Actif | | 800 | | 1.400 | 2.200 |
| Titres éliminés | | - 1.000 | | - 1.600 | - 1.600 |
| | | ----- | | ----- | ----- |
| TOTAL | | 329,6 | | 573,6 | 903,2 |
| PASSIF | | | | | |
| Résultat du groupe | | 88 | | 310 | 398 |
| Minorit. / capital | | 172 | | 162 | 334 |
| Résultat minoritaire | | 37,6 | | 37,6 | 75,2 |
| Impôt différé passif | | 32 | | 64 | 96 |
| | | ----- | | ----- | ----- |
| TOTAL | | 329,6 | | 573,6 | 903,2 |

CAS DE CONSOLIDATION N° 14

⑤ Calcul de la plus-value nette de cession des titres B (pour élimination) en N+1

La plus-value à éliminer des comptes consolidés N+1 se détermine comme suit :

| | |
|--|---------|
| - prix de vente : | 1.160 |
| - valeur historique : | - 1.000 |
| | ----- |
| - plus-value sociale : | 160 |
| - impôt sur les sociétés : au taux réduit par hypothèse (20 %) : | - 32 |
| | ----- |
| - résultat net : | 128 |

⑥ Ecritures de consolidation relatives à l'élimination N+1

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit pour l'élimination de la plus-value « interne » :

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|---|-----|-----|--|-------|-------|
| 31/12/N+1 | | | 31/12/N+1 | | |
| 80. Résultat M | 128 | | 775. Prix de cession des titres | 1.160 | |
| 44. Impôt différé actif | 32 | | 675. Valeur comptable des titres cédés | | 1.000 |
| 261. Titres B | | 160 | 695. Impôt sur les bénéfices | | 32 |
| <i>élimination plus-value interne au groupe</i> | | | 80. Résultat M | | 128 |
| | | | <i>plus-value nette éliminée</i> | | |

⑦ Consolidation au 31 décembre N+1 : intégration globale de B dans A

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 | | |
| 207. Clientèle | 200 | | | | |
| 215. Matériels | 100 | | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 40 | | | |
| 261. Titres B | | 208 | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 52 | | | |
| <i>écarts d'évaluation</i> | | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 312 | | | | |
| 261. Titres B | | 312 | | | |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i> | | | | | |
| 106. Réserves M | 62,4 | | 681. Dotations aux amortissements | | |
| 81. Résultat A | 62,4 | | 81. Résultat A | 62,4 | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 124,8 | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition : 312 x 20 %</i> | | 62,4 |
| <i>dotation de l'exercice N+1</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 B | 20 | | 681. Dotations aux amortissements | 20 | |
| 81. Résultat B | 20 | | 81. Résultat B | | 20 |
| 281. Amortissements des matériels | | 40 | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 100 x 20 %</i> | | |
| <i>dotation de l'exercice N+1</i> | | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 16 | | 81. Résultat B | 8 | |
| 106. Réserves B | | 8 | 695. Impôt sur les bénéfices | | 8 |
| 81. Résultat B | | 8 | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| <i>rectification de l'exercice N+1</i> | | | | | |
| 101/106. Capital et réserves B | 788 | | 80. Résultat M | 150,4 | |
| 81. Résultat B | 288 | | 89. Résultat des minoritaires | 37,6 | |
| Part de A = 80 % | | | 81. Résultat B | | 188 |
| 261. Titres B | | 480 | <i>répartition du résultat N de B</i> | | |
| 106. Réserves M | | 150,4 | | | |
| 81. Résultat A | | 230,4 | | | |
| Part des minoritaires = 20 % | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 157,6 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 57,6 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i> | | | | | |
| 106. Réserves M | 15 | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires | | 15 | | | |
| <i>réimputation de la quote-part diluée au niveau de M au titre des réserves de B : $(788 - 600) \times (80 - 72) \% = 15$</i> | | | | | |

⑧ Consolidation au 31 décembre N+1 : intégration globale de A

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 | 500 | | | | |
| 215. Matériels | 200 | | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 80 | | | |
| 261. Titres A | | 558 | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 62 | | | |
| <i>écarts d'évaluation</i> | | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 142 | | | | |
| 261. Titres A | | 142 | | | |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i> | | | | | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 14

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-------|-------|--|-------|------|
| 31/12/N+1 | | | 31/12/N+1 | | |
| 106. Réserves M | 28,4 | | 681. Dotations aux amortissements | 28,4 | |
| 80. Résultat M | 28,4 | | 8. Résultat M | | 28,4 |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 56,8 | <i>amortissement de l'exercice : 142 x 20 %</i> | | |
| <i>dotation sur 5 ans</i> | | | | | |
| 106. Réserves A | 40 | | 681. Dotations aux amortissements | 40 | |
| 81. Résultat A | 40 | | 81. Résultat A | | 40 |
| 281. Amortissements des matériels | | 80 | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 200 x 20 %</i> | | |
| <i>dotations complémentaires</i> | | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 32 | | 81. Résultat A | 16 | |
| 106. Réserves A | | 16 | 695. Impôt sur les bénéfiques | | 16 |
| 81. Résultat A | | 16 | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| <i>rectification de l'impôt différé sur le matériel amorti</i> | | | | | |
| 101/106. Capital et réserves A | 1.376 | | 80. Résultat M | 579,6 | |
| 81. Résultat A | 644 | | 89. Résultat des minoritaires | 64,4 | |
| <i>Part du groupe = 90 %</i> | | | 81. Résultat A | | 644 |
| 261. Titres A | | 900 | <i>répartition du résultat N+1 de A</i> | | |
| 106. Réserves M | | 338,4 | | | |
| 80. Résultat M | | 579,6 | | | |
| <i>Part des minoritaires = 10 %</i> | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 137,6 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 64,4 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i> | | | | | |

⑨ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1

| ACTIF | B | A | TOTAL |
|----------------------|---------------------|-------------------|-----------|
| Ecarts d'acquisition | (312 - 124,8) 187,2 | (142 - 56,8) 85,2 | 272,4 |
| Clientèle | 200 | 500 | 700 |
| Matériel | 60 | 120 | 180 |
| Actif | 1.100 | 1.900 | 3.000 |
| impôt différé actif | 32 | | 32 |
| Titres éliminés | - 1.160 | - 1.600 | - 2.760 |
| | ----- | ----- | ----- |
| TOTAL | 419,2 | 1.005,2 | 1.424,4 |
| PASSIF | | | |
| Réserves du groupe | 73 | 310 | (1) 383 |
| Résultat du groupe | 23,2 | 400 | 423,2 |
| Minorit. / capital | 224,6 | 199,6 | (2) 424,2 |
| Résultat minoritaire | 74,4 | 47,6 | 122 |
| Impôt différé passif | 24 | 48 | 72 |
| | ----- | ----- | ----- |
| TOTAL | 419,2 | 1.005,2 | 1.424,4 |

(1) Soit : résultat de N : 398
 minoré de l'effet « dilution » : - 15
 Total 383

(2) Soit : intérêts et résultat de N : 409,2
 majoré de l'effet « dilution » : + 15
 Total 424,2

CAS 15

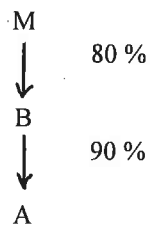
OBJET :
CESSION INTERNE DE TITRES
CONSOLIDES PAR INTEGRATION GLOBALE
2^e partie

➤ **Enoncé du cas**

⇒ *Reprise du cas 14 de manière inversée*

M a acquis le contrôle de la société B (elle-même mère de la société A à la même date) le 1^{er} janvier N.

On a l'organigramme suivant :



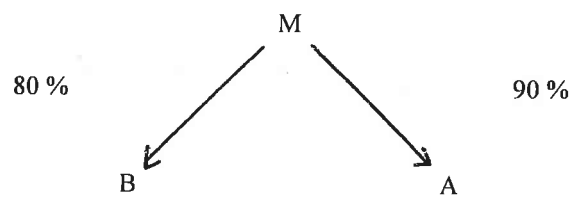
Les acquisitions ont été réalisées dans le cadre suivant (identique à celui du cas 14) :

| Désignation au 1 ^{er} janvier N | Titres B par M | Titres A par B |
|--|-------------------------|---------------------------|
| Prix payé | 1.000 | 1.600 |
| Quote-part dans les capitaux propres | $600 \times 0,80 = 480$ | $1.000 \times 0,90 = 900$ |
| Clientèle | $200 \times 0,80 = 160$ | $500 \times 0,90 = 450$ |
| Matériel (amortissable sur 5 ans) | $100 \times 0,80 = 80$ | $200 \times 0,90 = 180$ |
| Solde | écart d'acquisition | écart d'acquisition |

A la clôture N, le résultat social s'élève à :

| | |
|-----|-------------------|
| 200 | pour la société B |
| 400 | pour la société A |

Le 1^{er} janvier N+1, B cède la totalité des titres A à la société M ; l'organigramme devient le suivant :



Le prix de cession des titres A (de B à M) est de 1.960

A la clôture N+1, le résultat B est de 300 (soit un total de capitaux propres de : 1.100).

A la clôture N+1, le résultat A est de 500 (soit un total de capitaux propres de : 1.900).

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 2321

Reclassement de titres à l'intérieur d'un groupe

voir texte reproduit pour le cas 14 supra.

➤ Corrigé indicatif du cas 15
① Consolidation au 31 décembre N

Le traitement est identique à celui présenté pour le cas 14 *supra*, sauf en ce qui concerne la répartition des mouvements de capitaux propres relatifs à la consolidation de A (puisque'il y a un palier du fait de la détention par M).

Les écritures modifiées (au 31 décembre N) par cette situation sont les suivantes (les autres écritures non modifiées ne sont pas reprises dans le présent corrigé) :

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-------|-------|--|-------|------|
| 31/12/N | | | 31/12/N | | |
| 81. Résultat B | 28,4 | | 681. Dotations aux amortissements | 28,4 | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 28,4 | 81. Résultat B | | 28,4 |
| <i>dotation de l'écart sur les titres A</i> | | | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition A : 142 x 20 %</i> | | |
| 101/106. Capital et réserves A | 1.000 | | 81. Résultat B | 338,4 | |
| 81. Résultat A | 376 | | 89. Résultat des minoritaires | 37,6 | |
| Part de B = 90 % | | | 81. Résultat A | | 376 |
| 261. Titres A | | 900 | <i>répartition du résultat N de A</i> | | |
| 81. Résultat B | | 338,4 | | | |
| Part des minoritaires = 10 % | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 100 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 37,6 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres de A</i> | | | | | |
| 81. Résultat B | 310 | | 80. Résultat M | | |
| 80. Résultat M | | 248 | 89. Résultat des minoritaires | 248 | |
| 89. Résultat des minoritaires | | 62 | 81. Résultat B | 62 | |
| <i>quote-part de 80 % pour le groupe M</i> | | | <i>répartition du résultat N de B</i> | | 310 |

② Incidence de la consolidation au 31 décembre N

| ACTIF | B | A | TOTAL |
|----------------------|--------------------|--------------------|---------|
| Ecarts d'acquisition | (312 - 62,4) 249,6 | (142 - 28,4) 113,6 | 363,2 |
| Clientèle | 200 | 500 | 700 |
| Matériel | 80 | 160 | 240 |
| Actif | 800 | 1.400 | 2.200 |
| Titres éliminés | - 1.000 | - 1.600 | - 1.600 |
| | ----- | ----- | ----- |
| TOTAL | 329,6 | 573,6 | 903,2 |
| PASSIF | | | |
| Résultat du groupe | 88 | 248 | 336 |
| Minorit. / capital | 172 | 162 | 334 |
| Résultat minoritaire | 37,6 | 99,6 | 137,2 |
| Impôt différé passif | 32 | 64 | 96 |
| | ----- | ----- | ----- |
| TOTAL | 329,6 | 573,6 | 903,2 |

③ Calcul de la plus-value nette de cession des titres A (pour élimination) en N+1

La plus-value (de B) à éliminer des comptes consolidés N+1 se détermine comme suit :

| | |
|--|---------|
| - prix de vente : | 1.960 |
| - valeur historique : | - 1.600 |
| | ----- |
| - plus-value sociale : | 360 |
| - impôt sur les sociétés : au taux réduit par hypothèse (20 %) : | - 72 |
| | ----- |
| - résultat net : | 288 |

④ Ecritures de consolidation relatives à l'élimination N+1

Les écritures comptables au 31 décembre N+1 se présentent comme suit pour l'élimination de la plus-value « interne » réalisée par B :

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|---|-----|-----|--|-------|-------|
| 31/12/N+1 | | | 31/12/N+1 | | |
| 81. Résultat B | 288 | | 775. Prix de cession des titres | 1.960 | |
| 44. Impôt différé actif | 72 | | 675. Valeur comptable des titres cédés | | 1.600 |
| 261. Titres A | | 360 | 695. Impôt sur les bénéfices | | 72 |
| <i>élimination plus-value interne au groupe</i> | | | 80. Résultat M | | 288 |
| | | | <i>plus-value nette éliminée</i> | | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 15

⑤ Consolidation au 31 décembre N+1 : intégration globale de B

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

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|---|------|-------|--|------|------|
| <u>31/12/N+1</u> | | | <u>31/12/N+1</u> | | |
| 207. Clientèle | 200 | | | | |
| 215. Matériels | 100 | | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 40 | | | |
| 261. Titres B | | 208 | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 52 | | | |
| <i>écarts d'évaluation</i> | | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 312 | | | | |
| 261. Titres B | | 312 | | | |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i> | | | | | |
| 106. Réserves M | 62,4 | | 681. Dotations aux amortissements | 62,4 | |
| 80. Résultat M | 62,4 | | 80. Résultat M | | 62,4 |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 124,8 | <i>amortissement sur 5 ans de l'écart d'acquisition : 312 x 20 %</i> | | |
| <i>dotation de l'exercice N+1</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 B | 20 | | 681. Dotations aux amortissements | 20 | |
| 81. Résultat B | 20 | | 81. Résultat B | | 20 |
| 281. Amortissements des matériels | | 40 | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 100 x 20 %</i> | | |
| <i>dotation de l'exercice N+1</i> | | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 16 | | 81. Résultat B | 8 | |
| 106. Réserves B | | 8 | 695. Impôt sur les bénéfiques | | 8 |
| 81. Résultat B | | 8 | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| <i>rectification de l'exercice N+1</i> | | | | | |
| 101/106. Capital et réserves B | 788 | | | | |
| 81. Résultat B | 0 | | | | |
| <i>Part de A = 80 %</i> | | | | | |
| 261. Titres B | | 480 | | | |
| 106. Réserves M | | 150,4 | | | |
| <i>Part des minoritaires = 20 %</i> | | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 157,6 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i> | | | | | |

© Consolidation au 31 décembre N+1 : intégration globale de A

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 | 500 | | | | |
| 215. Matériels | 200 | | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 80 | | | |
| 261. Titres A | | 558 | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 62 | | | |
| <i>écarts d'évaluation</i> | | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 142 | | | | |
| 261. Titres A | | 142 | | | |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i> | | | | | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 15

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | | |
|---|-------|--|-------|------|
| 31/12/N+1 | | 31/12/N+1 | | |
| 106. Réserves B | 28,4 | 681. Dotations aux amortissements | 28,4 | 28,4 |
| 80. Résultat M | 28,4 | 80. Résultat M | | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | <i>amortissement de l'exercice : 142 x 20 %</i> | | |
| <i>dotations sur 5 ans</i> | | | | |
| 106. Réserves A | 40 | 681. Dotations aux amortissements | 40 | 40 |
| 81. Résultat A | 40 | 81. Résultat A | | |
| 281. Amortissements des matériels | | <i>complément d'amortissement de l'exercice : 200 x 20 %</i> | | |
| <i>dotations complémentaires</i> | | | | |
| 155. Impôt différé passif | 32 | 81. Résultat A | 16 | 16 |
| 106. Réserves A | 16 | 695. Impôt sur les bénéfices | | |
| 81. Résultat A | 16 | <i>rectification de l'exercice : 20 x 40 %</i> | | |
| <i>rectification de l'impôt différé sur le matériel amorti</i> | | | | |
| 101/106. Capital et réserves A | 1.376 | 80. Résultat M | 428,4 | 476 |
| 81. Résultat A | 476 | 89. Résultat des minoritaires | 47,6 | |
| Part du groupe = 90 % | | 81. Résultat A | | 476 |
| 261. Titres A | 900 | <i>répartition du résultat N+1 de A</i> | | |
| 106. Réserves B | 328,4 | | | |
| 80. Résultat M | 428,4 | | | |
| Part des minoritaires = 10 % | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | 137,6 | | | |
| 89. Résultat des minoritaires | 47,6 | | | |
| <i>répartition des capitaux propres au 31/12/N+1</i> | | | | |
| 106. Réserves B | 310 | | | |
| 106. Réserves M | 248 | | | |
| 109. Intérêts minoritaires | 62 | | | |
| <i>réimputation de la quote-part du groupe au titre de la consolidation N</i> | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires | 67,7 | | | |
| 106. Réserves M | 67,7 | | | |
| <i>réimputation de la quote-part diluée au niveau de M au titre des réserves de A : (1.376 - 1.000) x (72 - 90) % = 67,68</i> | | | | |

⑨ Incidence de la consolidation au 31 décembre N+1

| ACTIF | B | A | TOTAL |
|----------------------|---------------------|-------------------|----------------|
| Ecarts d'acquisition | (312 - 124,8) 187,2 | (142 - 56,8) 85,2 | 272,4 |
| Clientèle | 200 | 500 | 700 |
| Matériel | 60 | 120 | 180 |
| Actif | 1.100 | 1.900 | 3.000 |
| impôt différé actif | 72 | | 72 |
| Titres éliminés | - 1.000 | - 1.960 | - 2.960 |
| | ----- | ----- | ----- |
| TOTAL | 619,2 | 645,2 | 1.264,4 |
| PASSIF | | | |
| Réserves du groupe | 88 | 315,7 (1) | 403,7 |
| Résultat du groupe | - 62,4 | 400 | 337,6 |
| Minorit. / capital | 209,6 | 193,9 (2) | 403,5 |
| Résultat minoritaire | 0 | 47,6 | 47,6 |
| Impôt différé passif | 24 | 48 | 72 |
| | ----- | ----- | ----- |
| TOTAL | 259,2 | 1.005,2 | 1.264,4 |

(1) Soit : résultat de N : 336
 majoré de l'effet « relation » : + 67,7
 Total 403,7

(2) Soit : intérêts et résultat de N : 471,2
 minoré de l'effet « relation » : - 67,7
 Total 403,5

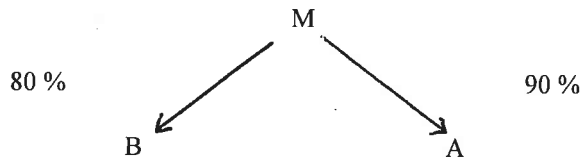
CAS 16

OBJET :
FUSION DE SOCIETES CONSOLIDEES
PAR INTEGRATION GLOBALE
1^{ère} partie

➤ **Enoncé du cas**

⇒ *Reprise du cas 14*

M a acquis le contrôle des sociétés B et A le 1^{er} janvier N.
 On a l'organigramme suivant :



Les acquisitions ont été réalisées dans le cadre suivant :

| Désignation au 1 ^{er} janvier N | Titres B | Titres A |
|--|---------------------|---------------------|
| Prix payé | 1.000 | 1.600 |
| Quote-part dans les capitaux propres | 600 x 0,80 = 480 | 1.000 x 0,90 = 900 |
| Clientèle | 200 x 0,80 = 160 | 500 x 0,90 = 450 |
| Matériel (amortissable sur 5 ans) | 100 x 0,80 = 80 | 200 x 0,90 = 180 |
| Solde | écart d'acquisition | écart d'acquisition |

A la clôture N, le résultat social s'élève à :
 200 pour la société B
 400 pour la société A

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

⇒ Au 1^{er} janvier N+1

Au 1^{er} janvier N+1, il est décidé une opération d'absorption de B par M.
les conditions sont les suivantes :

| Désignation | Hypothèse 1 : traité de fusion rédigé en valeur vénales (juste valeur) | Hypothèse 2 : traité de fusion rédigé en valeur comptable (valeur historique) |
|--|--|--|
| actif - passif = capitaux propres | 800 | 800 |
| plus-value sur clientèle | 500 | |
| plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) | 50 | |
| provision pour impôt sur le matériel (40 %) | - 20 | |
| provision complémentaire pour licenciement | - 30 | |
| | ----- | ----- |
| apport net | 1.300 | 800 |
| | | |
| * part de M | 1.040 | 640 |
| sous déduction de la valeur de titres | - 1.000 | - 1.000 |
| = prime de fusion | 40 | |
| = mali de fusion, <i>enregistré en résultat exceptionnel</i> | | 360 |
| | | |
| * part des minoritaires | 260 | 160 |
| dont augmentation de capital | 100 | 100 |
| dont prime de fusion (émission) | 160 | 60 |
| | | |
| * soit prime de fusion totale | 200 | 60 |

➤ Références au règlement CRC 99-02

§ 2610

L'élimination des profits et des pertes ainsi que les plus-values et moins-values est pratiquée à 100%, puis répartie entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts minoritaires dans l'entreprise ayant réalisé le résultat. En cas d'élimination des pertes, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément d'actif cédé n'est pas supérieure à la valeur actuelle de cet élément. L'élimination des incidences des opérations internes portant sur les actifs a pour conséquence de les ramener à leur valeur d'entrée dans le bilan consolidé (coût historique consolidé).

L'impôt sur les bénéfices est corrigé de l'incidence de l'élimination des résultats internes.

Les dividendes intragroupe sont également éliminés en totalité, y compris les dividendes qui portent sur les résultats antérieurs à la première consolidation.

➤ **Corrigé indicatif du cas 16**

① **Consolidation au 31 décembre N**

Le traitement est identique à celui présenté pour le cas 14 *supra*.

② **Traitement en consolidation au 1^{er} janvier N+1 dans l'hypothèse 1 d'apport en valeur vénale**

Il convient d'annuler les plus-values d'apport, afin de revenir aux valeurs historiques retenues dans la consolidation au 31 décembre N.

Il apparaît aussi nécessaire de constater l'impôt différé sur l'élément incorporel, du fait de l'existence de l'opération juridique d'apport-fusion (la valeur de la clientèle n'étant plus, en réalité, un écart d'évaluation).

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | |
|--|-----|------------------------------|--|
| 01/01/N+1 | | | |
| 215. Matériels | 50 | | |
| 158. Provision licenciement | 30 | | |
| 104. Prime de fusion M | 252 | | |
| 207. Clientèle | | 300 | |
| 281. Amortissements du matériel | | 20 | |
| 155. Impôt différé passif | | 12 | |
| <i>correction des actifs et passifs apportés sur la base des valeurs identifiées dans la consolidation N</i> | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 312 | | |
| 2808. Amortissements des écarts d'acquisition | | 62,4 | |
| 104. Prime de fusion M | | 249,6 | |
| <i>réinscription de la valeur d'origine de l'écart non identifié</i> | | | |
| 104. Prime de fusion M | 160 | | |
| 155. Impôt différé passif | | 160 | |
| <i>impôt futur sur la plus-value attachée à la clientèle : 400 x 40 %</i> | | | |

③ **Incidence des écritures de consolidation au 1^{er} janvier N+1 (hypothèse 1)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|----------------------------------|---------------|-----------------------------|---------------|
| Ecart d'acquisition (312 - 62,4) | 249,6 | Prime de fusion | - 162,4 |
| Clientèle | - 300 | Impôt différé passif | 172 |
| Matériels (50-20) | 30 | Provision pour licenciement | - 30 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | - 20,4 | TOTAL | - 20,4 |

CAS DE CONSOLIDATION N° 16

On a la justification suivante des mouvements :

| | |
|---|---------|
| Prime de fusion mise en évidence dans les comptes individuels : | 200 |
| Ecritures spécifiques de consolidation au 1 ^{er} janvier : | - 162,4 |
| Solde net : | 37,6 |
| Prise en compte de l'augmentation de capital : | 100,0 |
| soit : | 137,6 |

En consolidation :

| | |
|---|---------|
| - au 31.12. N : total des intérêts du groupe et des intérêts mino- ritaires de B : $88 + 172 + 37,6 =$ | 297,6 |
| - imputation au 1 ^{er} .01.N+1 de l'impôt différé sur la clientèle : | - 160,0 |
| soit : | 137,6 |

**④ Traitement en consolidation au 1^{er} janvier N+1
dans l'hypothèse 2 d'apport en valeur comptable**

Il convient d'opérer les retraitements afin de revenir aux valeurs historiques retenues dans la consolidation au 31 décembre N.

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-----|-------|--|-----|-----|
| 01/01/N+1 | | | 01/01/N+1 | | |
| 207. Clientèle | 200 | | 80. Résultat M | 360 | |
| 215. Matériels | 100 | | 678. Malus de fusion | | 360 |
| 104. Prime de fusion | 60 | | <i>annulation du malus enregistré dans</i> | | |
| 106. Réserves M | 52 | | <i>les comptes individuels et supposé</i> | | |
| 281. Amortissements du matériel | | 20 | <i>ne pas avoir été déduit du résultat</i> | | |
| 155. Impôt différé passif | | 32 | <i>fiscal imposable de l'exercice</i> | | |
| 80. Résultat M | | 360 | | | |
| <i>correction des actifs et passifs apportés sur la base des valeurs identifiées dans la consolidation N</i> | | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 312 | | | | |
| 2808. Amortissements des écarts d'acquisition | | 62,4 | | | |
| 106. Réserves M | | 249,6 | | | |
| <i>réinscription de la valeur d'origine de l'écart non identifié</i> | | | | | |

**⑤ Incidence des écritures de consolidation au 1^{er} janvier N+1
(hypothèse 2)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|----------------------------------|--------------|----------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition (312 - 62,4) | 249,6 | Prime de fusion | - 60 |
| Clientèle | 200 | Réserves | 197,6 |
| Matériels (100-20) | 80 | Résultat | 360 |
| | | Impôt différé passif | 32 |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 529,6 | TOTAL | 529,6 |

On a la justification suivante des mouvements :

| | |
|---|-------|
| Prime de fusion mise en évidence dans les comptes individuels : | 60 |
| Ecritures spécifiques de consolidation au 1 ^{er} janvier : | - 60 |
| Solde net : | 0 |
| Prise en compte de l'augmentation de capital : | 100,0 |
| Mouvement comptable sur les réserves : | 197,6 |
| soit : | 297,6 |

En consolidation :

| | |
|---|-------|
| au 31.12. N : total des intérêts du groupe et des intérêts mino- ritaires de B : 88 + 172 + 37,6 = | 297,6 |
|---|-------|

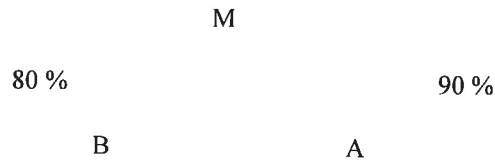
CAS 17

OBJET :
FUSION DE SOCIETES CONSOLIDEES
PAR INTEGRATION GLOBALE
2^e partie

➤ Enoncé du cas

⇒ Reprise du cas 16

M a acquis le contrôle des sociétés B et A le 1^{er} janvier N.
 On a l'organigramme suivant :



Les acquisitions ont été réalisées dans le cadre suivant :

| Désignation au 1 ^{er} janvier N | Titres B | Titres A |
|--|-------------------------|---------------------------|
| Prix payé | 1.000 | 1.600 |
| Quote-part dans les capitaux propres | $600 \times 0,80 = 480$ | $1.000 \times 0,90 = 900$ |
| Clientèle | $200 \times 0,80 = 160$ | $500 \times 0,90 = 450$ |
| Matériel (amortissable sur 5 ans) | $100 \times 0,80 = 80$ | $200 \times 0,90 = 180$ |
| Solde | écart d'acquisition | écart d'acquisition |

A la clôture N, le résultat social s'élève à :
 200 pour la société B
 400 pour la société A

⇒ Au 1^{er} janvier N+1

Au 1^{er} janvier N+1, il est décidé une opération d'absorption de B par A.
les conditions sont les suivantes :

| Désignation | Hypothèse 1 : traité de fusion rédigé en valeur vérale (juste valeur) | Hypothèse 2 : traité de fusion rédigé en valeur comptable (valeur historique) |
|--|---|--|
| actif - passif = capitaux propres | 800 | 800 |
| plus-value sur clientèle | 500 | |
| plus-value sur matériel (amortissable sur 5 ans) | 50 | |
| provision pour impôt sur le matériel (40 %) | - 20 | |
| provision complémentaire pour licenciement | - 30 | |
| | ----- | ----- |
| apport net | 1.300 | 800 |
| | | |
| * augmentation de capital | 800 | 800 |
| prime de fusion | 500 | 0 |
| | | |
| * rémunération pour M | 1.040 | 640 |
| contre valeur historique des titres B détenus | 1.000 | 1.000 |
| | | |
| * valeur des titres A détenus par M | 2.640 | 2.240 |

On pose qu'après la réalisation de la fusion (et de l'augmentation de capital en résultant), M détient 85,5 % du capital de A.

➤ références au règlement CRC 99-02

§ 2610

voir rédaction au cas 16 supra

➤ **Corrigé indicatif du cas 17**① **Consolidation au 31 décembre N**

Le traitement est identique à celui présenté pour le cas 14 *supra*.

② **Retraitements des valeurs d'apport en consolidation au 1^{er} janvier N+1 dans l'hypothèse 1 d'apport en valeur vénale**

Il convient d'annuler les plus-values d'apport, afin de revenir aux valeurs historiques retenues dans la consolidation au 31 décembre N.

On pose qu'à titre de simplification il n'est pas constaté l'impôt différé sur l'élément incorporel reçu par A en provenance de B.

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-----|------------------------------|--|--|
| 01/01/N+1 | | | | |
| 215. Matériels | 50 | | | |
| 158. Provision licenciement | 30 | | | |
| 104. Prime de fusion A | 252 | | | |
| 207. Clientèle | | 300 | | |
| 281. Amortissements du matériel | | 20 | | |
| 155. Impôt différé passif | | 12 | | |
| <i>correction des actifs et passifs apportés sur la base des valeurs identifiées dans la consolidation N</i> | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 312 | | | |
| 2808. Amortissements des écarts d'acquisition | | 62,4 | | |
| 104. Prime de fusion A | | 249,6 | | |
| <i>réinscription de la valeur d'origine de l'écart non identifié</i> | | | | |

③ **Elimination de la plus-value d'échange des titres B constatée dans la comptabilité de M (hypothèse 1)**

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|----|------------------------------|--|--|
| 01/01/N+1 | | | | |
| 80. Résultat M | 40 | | | |
| 261. Titres A | | 40 | | |
| <i>annulation de la plus-value d'échange (rappel : fiscalement, celle-ci n'a pas été taxable en N+1)</i> | | | | |

④ Suivi des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition de la société A

Les écritures comptables au 1^{er} janvier N+1 se présentent comme suit dans l'hypothèse 1 :

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|------|------------------------------|--|--|
| 01/01/N+1 | | | | |
| 207. Clientèle | 500 | | | |
| 215. Matériels | 200 | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 80 | | |
| 261. Titres A | | 558 | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 62 | | |
| <i>mise en évidence des écarts d'évaluation</i> | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 142 | | | |
| 261. Titres A | | 142 | | |
| <i>mise en évidence du solde non affecté</i> | | | | |
| 80. Résultat M | 28,4 | | | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 28,4 | | |
| <i>reprise de l'exercice N</i> | | | | |
| 106. Réserves A | 24 | | | |
| 155. Impôt différé passif | 16 | | | |
| 281. Amortissements des matériels | | 40 | | |
| <i>reprises de l'exercice N</i> | | | | |

⑤ Répartition des capitaux propres de A au 1^{er} janvier N+1 (hypothèse 1)

Les écritures comptables au 1^{er} janvier N+1 se présentent comme suit :

| Pour les comptes de bilan | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-------|------------------------------|--|--|
| 01/01/N+1 | | | | |
| 101/106. Capital et réserves A | 2.176 | | | |
| 104. Primes de fusion | 497,6 | | | |
| <i>Part du groupe = 85,5 %</i> | | | | |
| 261. Titres A | | 1.900 | | |
| 106. Réserves M | | 385,9 | | |
| <i>Part des minoritaires = 14,5 %</i> | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | | 387,7 | | |
| <i>répartition « mathématique », selon les taux financiers, au 1^{er} janvier N+1</i> | | | | |
| 109. Intérêts minoritaires sur capital et réserves | 40,5 | | | |
| 106. Réserves M | | 40,5 | | |
| <i>réimputation de l'effet dilution au groupe (par comparaison avec la consolidation au 31.12.N)</i> | | | | |

CAS DE CONSOLIDATION N° 17

**⑥ Incidence des écritures de consolidation au 1^{er} janvier N+1
(hypothèse 1)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|---|--------------|---------------------------------|--------------|
| Ecart d'acquisition B (312 - 62,4) | 249,6 | Réserves groupe | 398 |
| Ecart d'acquisition A (142 - 28,4) | 113,6 | Résultat groupe | - 40 |
| Clientèle A | 500 | Intérêts minoritaires / capital | 409,2 |
| Matériel A | 160 | Impôt différé passif | 64 |
| Actif net B reçu par A avec corrections (1.300 +50 +30 -300 -20 -12) | 1.048 | | |
| Actif A | 1.400 | | |
| Titres A éliminés | - 2.640 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 831,2 | TOTAL | 831,2 |

**⑦ Retraitements des valeurs d'apport en consolidation au 1^{er} janvier N+1
dans l'hypothèse 2 d'apport en valeur comptable**

Il convient de faire figurer les valeurs identifiées lors de l'acquisition originelle des titres B, afin de revenir aux valeurs historiques retenues dans la consolidation au 31 décembre N.

La moins-value d'échange des titres (au niveau de M) doit aussi être annulée.

| Pour les comptes de bilan | | | Pour les comptes de résultat | | |
|--|-----|-------|---|-----|-----|
| 01/01/N+1 | | | 01/01/N+1 | | |
| 207. Clientèle | 200 | | | | |
| 215. Matériels | 100 | | | | |
| 208. Ecart d'acquisition | 312 | | | | |
| 155. Impôt différé passif | | 32 | | | |
| 281. Amortissements du matériel | | 20 | | | |
| 2808. Amortissements de l'écart d'acquisition | | 62,4 | | | |
| 106. Réserves A | | 497,6 | | | |
| <i>correction des actifs et passifs apportés sur la base des valeurs identifiées dans la consolidation N</i> | | | | | |
| 261. Titres A | 360 | | 8. Résultat M | 360 | |
| 8. Résultat M | | 360 | 67. Moins-value d'échange | | 360 |
| <i>annulation de la moins-value d'échange</i> | | | <i>annulation du résultat social chez M : 1.000 - 640</i> | | |

⑧ Fin des écritures de consolidation dans le cadre de l'hypothèse 2

Les écritures comptables au 1^{er} janvier N+1 se présentent à l'identique de celles développées à l'hypothèse 1 *supra* ; elles ne sont donc pas reprises ici.

**⑨ Incidence des écritures de consolidation au 1^{er} janvier N+1
(hypothèse 2)**

| ACTIF | | PASSIF | |
|--|----------------|---------------------------------|----------------|
| Ecart d'acquisition B (312 - 62,4) | 249,6 | Réserves groupe | 398 |
| Ecart d'acquisition A (142 - 28,4) | 113,6 | Résultat groupe | 360 |
| Clientèle A | 500 | Intérêts minoritaires / capital | 409,2 |
| Matériel A | 160 | Impôt différé passif | 64 |
| Actif net B reçu par A avec corrections (800 +200 +100 -32 -20) | 1.048 | | |
| Actif A | 1.400 | | |
| Titres A éliminés | - 2.240 | | |
| | ----- | | ----- |
| TOTAL | 1.231,2 | TOTAL | 1.231,2 |

Les publications de *FiD Edition*

www.fidedition.com

www.fid-ifrs.fr

- « 100 difficultés comptables, juridiques et fiscales »
5^e édition, janvier 2005
- « la tirette IAS » (grille méthodologique)
1^{ère} édition, mars 2005
- « Cas pratiques IFRS » - volume 1 : du PCG aux IAS
1^{ère} édition, mars 2004
- « Le bonheur est-il dans l'IAS ? »
1^{ère} édition, mars 2004
- « la comptabilité plurielle »
1^{ère} édition, février 2000 (épuisé)
- « la comptabilité et les dix commandements »
1^{ère} édition, décembre 2000
- collection : les « Petits Guides FiD »
 - ◆ Les normes comptables internationales
2^e édition, mars 2005
 - ◆ Les sites internet comptables
2^e édition, novembre 2000
 - ◆ Recueil 2001 de la normalisation comptable
1^{ère} édition, septembre 2001 (épuisé)
 - ◆ La notion de l'impôt différé
1^{ère} édition, novembre 2000
 - ◆ Consolidation : les variations de périmètres
17 cas simples
1^{ère} édition, mars 2004
 - ◆ 21 arrêts de jurisprudence fiscale de l'année 1999
1^{ère} édition, février 2001
 - ◆ 24 arrêts de jurisprudence fiscale de l'année 2000
1^{ère} édition, février 2001
 - ◆ Les fusions de sociétés
1^{ère} édition, avril 2005

Danger : le photocopillage tue le livre.

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

- ◆ Les variations du périmètre de consolidation constituent toujours des questions délicates pour l'établissement des comptes des groupes de sociétés. Ce *petit guide FiD* vise à apporter des solutions concrètes à des exemples schématiques.
- ◆ Le présent *petit guide FiD* présente 17 cas synthétiques de variations de périmètre d'un groupe, et développe les solutions comptables applicables dans le cadre des comptes consolidés, avec une présentation des écritures en « *double partie double* » (justifiant la composition des comptes de bilan et des comptes de résultat). Il est aussi fait rappel des règles de base prévues par le règlement 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable (homologué par arrêté ministériel le 22 juin 1999).
- ◆ Ce *petit guide FiD* est donc basé sur une rédaction pratique, destinée aux praticiens des comptes de groupe. Il donne des solutions à des cas complexes, et assure la cohérence (c'est-à-dire la « correspondance ») des réserves de clôture de l'exercice *N* avec les réserves et le résultat de l'exercice précédent *N-1*.
- ◆ Chaque exemple est présenté de manière simple. Chaque corrigé est expliqué et justifié. L'incidence des fusions réalisées à l'intérieur du groupe est aussi présentée, ainsi que les cessions de titres à l'intérieur d'un ensemble consolidé.
- ◆ Ce *petit guide FiD* complète, de manière concrète et illustrée, le guide des « *100 difficultés comptables, fiscales et juridiques* » publié par FID Edition (qui comprend une présentation de la méthodologie générale d'établissement des comptes consolidés, en neuf étapes pratiques).
- ◆ L'auteur est Eric DELESALLE. Expert comptable diplômé, commissaire aux comptes, professeur agrégé d'économie gestion à l'INTEC, il participe - notamment par ses travaux et publications - aux évolutions de la doctrine comptable.
- ◆ Pour plus de précisions : voir nos sites internet :
www.fidedition.com
www.fid-ifrs.fr