

27COM230 - Les comptes de groupe

Chapitre 1 : Notions de consolidation

La consolidation est une technique qui permet de présenter les comptes d'un groupe de sociétés (maison-mère et filiales) comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Elle est rendue nécessaire par l'organisation actuelle des entreprises qui réalisent une part importante de leur activité à travers des entités juridiquement distinctes appelées filiales. En effet, les comptes individuels d'une société ne s'intéressent qu'aux opérations réalisées par cette seule entité juridique. Ainsi, dès lors que des activités significatives sont exercées par les filiales d'une société, l'information donnée par les comptes individuels de celle-ci s'avère insuffisante.

Il est alors nécessaire de présenter des comptes consolidés.

De façon générale la conception des comptes consolidés est différente de celle des comptes individuels et repose sur une **vision plus économique et moins juridique des opérations (prééminence du fonds sur la forme).**

1) LE CADRE LEGAL DE LA CONSOLIDATION

a) Les sociétés concernées par l'obligation d'établir des comptes consolidés

Les sociétés doivent présenter des comptes consolidés dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci.

Deux exemptions sont prévues pour les sociétés ne faisant pas appel public à l'épargne :

- sociétés elles-mêmes incluses dans le périmètre de consolidation d'un autre groupe qui publie des comptes consolidés,
- groupe de petite taille, c'est-à-dire ne dépassant pas deux des trois seuils suivants :
 - total bilan : 30 M€
 - chiffre d'affaires : 48 M€
 - nombre de salariés : 250

b) Le référentiel applicable

Pour les sociétés faisant appel à l'épargne publique

Les sociétés européennes faisant publiquement appel à l'épargne doivent appliquer les normes comptables internationales (IFRS : International Financial Reporting Standards) pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005 (règlement européen n°1606/2002).

Ce référentiel est constitué d'un cadre conceptuel qui fixe les principes généraux (prééminence du fonds sur la forme, image fidèle, etc. ...) et d'une série de normes. Celles-ci doivent être approuvées par la Commission Européenne préalablement à leur application aux comptes consolidés des sociétés européennes.

Pour les sociétés ne faisant pas appel à l'épargne publique

Les règles d'établissement des comptes consolidés pour les sociétés françaises ne faisant pas publiquement appel à l'épargne découlent de la loi du 3 janvier 1985 et des arrêtés du Comité de la réglementation comptable (CRC), en particulier celui du 29 avril 1999. Ces textes sont conformes à la VIIIe directive européenne du 13/06/1983.

Il est à noter que les règles relatives aux comptes consolidés ont été dissociées de celles relatives aux comptes annuels et peuvent différer sur le traitement de certaines opérations (crédit-bail, impôt différé, gains de change latents, ...)

De même, des divergences existent sur certains points entre la législation française et les IFRS.

27COM230 - Les comptes de groupe

c) Organisation de la consolidation

Les comptes consolidés ne résultent pas de la saisie quotidienne d'écritures comptables comme c'est le cas pour les comptes individuels. Ils sont obtenus à partir des comptes individuels des sociétés du groupe en suivant une démarche en plusieurs étapes :

- Définition du périmètre de consolidation, c'est-à-dire recensement des sociétés dont les comptes individuels doivent être intégrés dans les comptes consolidés du groupe
- Harmonisation des options comptables utilisées au sein du groupe
- Autres retraitements (provisions réglementées, imposition différée, ...)
- Conversion en € des comptes individuels établis dans d'autres devises
- Somme des comptes individuels retraités et convertis
- Elimination des opérations intra-groupe et des titres de participation

Les sociétés appartenant au périmètre de consolidation doivent fournir à la société consolidante les informations nécessaires à l'intégration de leurs comptes dans les comptes consolidés. Cette remontée d'information s'effectue sous la forme d'une liasse de consolidation qui comprend non seulement les comptes individuels de la filiale mais également toutes les informations nécessaires aux retraitements de consolidation (détail des opérations intragroupes, etc. ...).

NB : il n'existe pas de liste des comptes imposée en consolidation. Il est possible d'utiliser les mêmes comptes que pour les comptes individuels mais ce n'est pas une obligation.

d) Les comptes combinés,

Les entreprises peuvent être liées par des relations économiques de nature diverse (autre que des liens capitalistiques justifiant l'établissement de comptes consolidés) :

- entreprises dont le propriétaire est une même personne physique,
- entreprises détenues par l'Etat,
- entreprises liées entre elles par un accord de partage de résultat contraignant (banques mutualistes par exemple).

La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes reflétant leur activité en tant que groupe. Ces comptes sont appelés « comptes combinés ».

Ils résultent du cumul des comptes annuels des différentes entreprises comprises dans le périmètre. De la même façon que pour les comptes consolidés, les comptes réciproques sont éliminés, les méthodes comptables sont harmonisées, les provisions réglementées sont éliminées et les impositions différées sont enregistrées. Toutefois, il n'y a pas lieu d'éliminer les titres de participation.

2) Le périmètre de consolidation

a) La nature des participations mère et filiale

Les liaisons financières entre sociétés sont définies par le type de prises de participation en capital, mis en évidence par l'établissement de l'organigramme du groupe.

- Participation directe (la société M détient des actions de la société F)
- Participations indirectes (La société M détient des actions de la société F qui détient elle-même des actions de la société G)
- Participations réciproques (La société M détient des titres de la société G qui elle-même détient des titres de la société M. Ces participations croisées sont règlementées)
- Participations circulaires (la société M détient des actions de la société F détenant des actions de la société G qui elle, détient des actions M)

27COM230 - Les comptes de groupe

b) Pourcentage de contrôle

Le périmètre de consolidation va être déterminé **à partir du pourcentage de contrôle de la société-mère**. Ce pourcentage ne doit pas être confondu avec **le pourcentage d'intérêt**, dont la fonction est différente.

Le pourcentage de contrôle exprime le degré d'influence de la société mère dans les décisions des sociétés détenues. Il permet de répondre au critère de contrôle de droit et, par conséquent, d'aider à déterminer les sociétés à consolider, ainsi que la méthode de consolidation à retenir.

Doivent être exclus du calcul les droits de vote, des titres qui en sont privés : certificats d'investissement, actions à dividendes prioritaires, actions propres ou actions d'autocontrôle.

Il se calcule par addition des pourcentages de droits de vote dans la société considérée par toute autre société du groupe (société-mère ou sociétés contrôlées exclusivement par la société-mère). Le pourcentage de contrôle réel est égal pour les participations indirectes :

- Au pourcentage des droits de vote de la dernière participation si aucune participation intermédiaire ne subit une rupture de contrôle exclusif ;
- A zéro si une participation subit une rupture de contrôle exclusif. Lorsqu'il y a plusieurs chaînes de filiation, le % de contrôle total est obtenu en faisant la somme des résultats obtenus sur chaque branche.

C'est essentiellement ce pourcentage qui va déterminer la méthode de consolidation à retenir.

c) Pourcentage d'intérêt

C'est le pourcentage du patrimoine de la filiale qui appartient directement ou indirectement (par l'intermédiaire d'autres sociétés) à la mère. Il exprime les droits de la société-mère dans les réserves et dans les résultats de la société consolidée. Il se détermine par multiplication des pourcentages de détention successifs des sociétés constituant la chaîne de contrôle, les pourcentages d'intérêts de chaque chaîne étant ensuite cumulés s'il existe plusieurs chaînes de contrôle. C'est ce pourcentage qui va permettre le partage des capitaux propres de la filiale et de déterminer les intérêts du groupe et les intérêts minoritaires.

d) Le type de contrôle (détermination du périmètre)

Le périmètre définit les sociétés qui entrent dans les comptes consolidés et celles qui en sont exclues. Les sociétés membres du périmètre sont celles sur lesquelles la mère exerce un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable, de manière directe ou indirecte.

Le contrôle exclusif résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote
- soit de la désignation pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance. Le contrôle exclusif est présumé lorsqu'une entreprise détient (directement ou indirectement) plus de 40% des droits de votes et qu'aucun autre actionnaire ne détient une fraction supérieure.

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par plusieurs actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

L'influence notable est présumée lorsqu'une entreprise détient directement ou indirectement au moins 20% des droits de vote.

Quelques exceptions sont toutefois prévues à cette obligation d'intégration dans les comptes consolidés :

- sociétés détenues en vue de leur cession ultérieure,
- importance négligeable par rapport à l'objectif d'image fidèle,
- impossibilité d'obtenir les informations nécessaires sans frais excessifs et dans des délais compatibles.

27COM230 - Les comptes de groupe

3) Les méthodes de consolidation

Il existe trois méthodes d'intégration, chacune correspondant à un type de contrôle :

- **contrôle exclusif pour l'intégration globale**
- **contrôle conjoint pour l'intégration proportionnelle**
- **influence notable pour la mise en équivalence.**

L'intégration globale

L'intégration globale consiste à additionner la totalité des actifs, des dettes, des charges et des produits de la société consolidée à ceux de la société consolidante. Les titres de la filiale, figurant à l'actif du bilan de la maison-mère, sont éliminés par contrepartie du capital de la filiale.

Dans le cas où la société consolidante ne détient pas la totalité du capital de sa filiale, des intérêts minoritaires sont constatés au passif du bilan consolidé et à son compte de résultat. Ceux-ci correspondent au droit de propriété des actionnaires de la filiale sur une quote-part de son patrimoine et de son résultat.

Exemple : La société M détient 4500 actions de la société F au capital de 1 000 000 € (10 000 actions de 100 €), souscrites à la constitution. On vous communique, les bilans et les comptes de résultat schématiques des sociétés M et F.

Hypothèse 1 : la société F est intégrée globalement, les autres actionnaires étant de très nombreux petits porteurs.

BILAN M

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif divers	2 950 000	Capital	1 500 000
Titres de participation	450 000	Réserves	900 000
		Résultat	200 000
		Dettes	800 000
TOTAL ACTIF	3 400 000	TOTAL PASSIF	3 400 000

COMPTE DE RESULTAT M

CHARGES	Montant	PRODUITS	Montant
Charges diverses	650 000	Produits divers	850 000
Résultat	200 000		

BILAN F

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif divers	2 180 000	Capital	1 000 000
		Réserves	600 000
		Résultat	80 000
		Dettes	500 000
TOTAL ACTIF	2 180 000	TOTAL PASSIF	2 180 000

COMPTE DE RESULTAT DE F

CHARGES	Montant	PRODUITS	Montant
Charges diverses	620 000	Produits divers	700 000
Résultat	80 000		

27COM230 - Les comptes de groupe

Etablissement du bilan consolidé

Le bilan de la société mère est repris intégralement à l'exception des titres détenus sur les filiales auxquels sont substitués, en totalité, les postes actifs et passifs constitutifs des capitaux propres des filiales.

Capital et réserves de F = 1 600 000 €

Part de M = 45 % de 1 600 000 soit 720 000 €

Valeur des titres en portefeuille 450 000 €

Donc différence de consolidation = 270 000 €

Part des minoritaires = 55 % de 1 600 000 € soit 880 000 €

A la place des titres de participation détenus pour une valeur comptable de 450 000 €, on intègre tous les éléments de F valant 1 600 000 €. Il est donc nécessaire de faire apparaître :

- la différence de consolidation de 270 000 € qui traduit une plus-value latente sur les titres en raison de la part de M dans les réserves constituées par F depuis l'acquisition des titres. Elle est ajoutée aux réserves de M pour constituer les réserves consolidées soit : 900 000 + 270 000 = 1 170 000 €
- Les droits minoritaires dont la part dans les capitaux propres s'élève à 880 000 €

Le résultat de F sera ventilé entre la M soit **45% de 80 000 = 36 000 €** et les minoritaires soit 55% de 80 000 = 44 000 €

Bilan consolidé du groupe M

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif divers	5 130 000	Capital	1 500 000
Titres de participation	0	Réserves consolidées	1 170 000
		Résultat consolidé	236 000
		Intérêts des minoritaires	924 000
		Dettes	1 300 000
TOTAL ACTIF	5 130 000	TOTAL PASSIF	5 130 000

Pour l'établissement du compte de résultat consolidé, on reprend la totalité des charges et des produits des sociétés consolidante et consolidées.

CHARGES	MONTANTS	PRODUITS	MONTANTS
Charges diverses	1 270 000	Produits divers	1 550 000
Résultat consolidé (résultat du groupe)	236 000		
Intérêts minoritaires	44 000		
TOTAL	1 550 000	TOTAL	1 550 000

Le journal de consolidation reprend les comptes de la mère et les comptes de la filiale intégrée globalement. Une écriture enregistre le partage des capitaux propres de la filiale entre le groupe et les intérêts minoritaires et solde les titres de participation.

Capital F	1 000 000	
Réserves F	600 000	
Résultat F	80 000	
Réserves consolidées		270 000
Résultat consolidé		36 000
Intérêts minoritaires – capitaux propres		880 000
Intérêts minoritaires - résultat		44 000
Titres de participation		450 000
Partage des capitaux propres de la filiale		

27COM230 - Les comptes de groupe

Résultat consolidé	236 000	
Intérêts minoritaires	44 000	
Résultat M		200 000
Résultat F		80 000
Consolidation du résultat		

L'intégration proportionnelle

Hypothèse 2 : La société F est intégrée proportionnellement à un autre groupe détenant au 45 %

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif divers (2 950 000+45% 2 180 000)	3 931 000	Capital	1 500 000
Titres de participation	0	Réserves consolidées	1 170 000
		Résultat consolidé	236 000
		Intérêts des minoritaires	0
		Dettes (800 000 +45% de 500 000)	1 025 000
TOTAL ACTIF	3 931 000	TOTAL PASSIF	3 931 000

Capital F	450 000	
Réserves F	270 000	
Résultat F	36 000	
Réserves consolidées		270 000
Résultat consolidé		36 000
Titres de participation		450 000
Partage des capitaux propres de la filiale		

Le compte de résultat reprend la totalité des charges et des produits de la société mère et la fraction représentative de ses intérêts dans les éléments (charges et produits) du résultat des sociétés consolidées.

CHARGES	MONTANTS	PRODUITS	MONTANTS
Charges diverses (650 000+45% de 620 000)	929 000	Produits divers (850 000 + 45% de 700 000)	1 165 000
Résultat consolidé (résultat du groupe)	236 000		
TOTAL	1 165 000	TOTAL	1 165 000

La mise en équivalence

Hypothèse 3 : la société F est mise en équivalence. La société M n'a pu faire désigner la majorité des dirigeants

Il s'agit d'une substitution de valeur : on remplace les titres au bilan de la société consolidante par la valeur des capitaux propres auxquels ils correspondent. Il s'agit en définitive d'une réévaluation de la valeur des titres de participation

Titres de participation par équivalence	756 000	
Réserves consolidées		270 000
Résultat consolidé		36 000
Titres de participation		450 000
Partage des capitaux propres de la filiale		

27COM230 - Les comptes de groupe

Résultat consolidé	236 000	
Résultat M		200 000
QP dans le résultat F		36 000
Consolidation du résultat		

ACTIF	Montant	PASSIF	Montant
Actif divers (actif de la mère uniquement)	2 950 000	Capital	1 500 000
Titres mis en équivalence	756 000	Réserves consolidées	1 170 000
		Résultat consolidé	236 000
		Intérêts des minoritaires	0
		Dettes (de la mère uniquement)	800 000
TOTAL ACTIF	3 706 000	TOTAL PASSIF	3 706 000

CHARGES	MONTANTS	PRODUITS	MONTANTS
Charges diverses	650 000	Produits divers	850 000
Résultat consolidé (résultat du groupe)	236 000	QP dans le résultat de la fille	36 000
TOTAL	886 000	TOTAL	886 000

POINTS COMMUNS ENTRE TOUTES LES METHODES

Les titres de participation pour leur valeur historique disparaissent

Une différence de consolidation apparaît dans les capitaux propres du groupe séparé en réserve consolidée et résultat consolidé

Chapitre 2 : Les retraitements des comptes individuels

1) Principes

La consolidation s'effectue à partir des comptes individuels des sociétés incluses dans le périmètre de consolidation du groupe. Il existe des différences significatives dans les règles d'évaluation et de présentation appliquée par les entreprises pour l'établissement des comptes individuels.

Les retraitements des comptes individuels ont pour objet de rectifier, par des écritures comptables, ces différences entre les méthodes utilisées dans ces comptes et celles applicables aux comptes consolidés afin d'assurer une **homogénéité**.

Ce principe d'homogénéité s'applique à toutes les entreprises consolidées, qu'elles soient sous contrôle exclusif ou conjoint ou sous influence notable.

Les comptes consolidés sont donc établis suivant des méthodes définies par le groupe pour sa consolidation et conformes à la réglementation française.

Ce principe d'homogénéité à respecter, lors de l'élaboration des comptes consolidés, porte à la fois sur l'évaluation et la présentation de l'ensemble des éléments d'actif et de passif, de charges et de produits ainsi que des informations fournies dans l'annexe.

Ce principe suppose que soit défini par la société consolidante un plan comptable de consolidation fixant les règles et méthodes d'évaluation et de classement retenues au niveau consolidé. Les choix effectués à cette occasion doivent permettre de retenir les règles et méthodes homogènes les mieux appropriées à l'ensemble consolidé.

Des retraitements analogues encore plus importants, se rencontrent dans les sociétés qui consolident en application du référentiel international IFRS.

2) Méthodologie des retraitements

Les opérations de retraitements nécessitent l'enregistrement d'écritures comptables dans les comptes individuels de chaque société, préalablement à leur consolidation. Comme l'on retrace chaque année les comptes individuels de clôture de chaque société, il est indispensable de mentionner l'incidence comptable de l'exercice et des exercices précédents pour chaque retraitement. L'incidence comptable de l'exercice modifie le résultat et l'incidence des exercices précédents modifie les réserves.

De ce fait, et par convention, les écritures comptables de retraitement sont habituellement présentées en deux parties :

- Celles relatives aux comptes de bilan avec pour contrepartie le résultat et/ou les réserves ;
- Celles relatives aux comptes du compte de résultat avec pour contrepartie un poste intitulé « résultat global ».

Pour chaque écriture de retraitement, le poste « résultat global » au compte de résultat doit être le miroir du poste de résultat au bilan (même montant mais en sens inverse).

Cette méthode est appelée « consolidation par les soldes ».

27COM230 - Les comptes de groupe

Exemple : Soit un matériel acquis 600 début N. Ce matériel est amorti sur 5 ans dans les comptes individuels alors que le **plan comptable de consolidation prévoit une durée de 4 ans**. Il s'agit d'un retraitement obligatoire d'homogénéité.

L'écriture de correction est la suivante dans le journal de consolidation. Cette écriture doit être scindée en deux pour comptabiliser l'impact sur les postes de bilan et de compte de résultat.

BILAN			COMPTE DE RESULTAT		
Résultat	30		DAP	30	
Amortissement du matériel		30	Résultat global		30

Le poste Résultat global est crédité pour assurer l'équilibre de l'écriture de compte de gestion. Il est symétrique du poste résultat au bilan.

Comptes individuels avant retraitement

BILAN					
	BRUT	AMORTISSEMENT	VNC	CAPITAUX PROPRES	
Matériel	600	120	480	Résultat	-120

COMPTE DE RESULTAT			
DAP	120	Résultat global (perte)	120

Comptes individuels après retraitement

BILAN					
	BRUT	AMORTISSEMENT	VNC	CAPITAUX PROPRES	
Matériel	600	150	450	Résultat	-150

COMPTE DE RESULTAT			
DAP	150	Résultat global (perte)	150

Le groupe consolidé dont la société M est la mère amortit ses immobilisations en utilisant exclusivement le mode linéaire. Une filiale F amortit ses machines selon le mode dégressif. Un extrait du fichier des immobilisations donne les informations suivantes :

Machine : (en dégressif)

Cumul amortissement au 31/12/N-1 : 6 514 €

Dotation aux amortissements N : 1 830 €

Cumul amortissement au 31/12/N : 8 344 €

Lorsque l'on applique le mode linéaire, on obtient les données suivantes :

27COM230 - Les comptes de groupe

Machine : (en linéaire)

Cumul amortissement au 31/12/N-1 : 4 812 €

Dotation aux amortissements N : 2 540 €

Cumul amortissement au 31/12/N : 7 352 €

La société F utilise la mesure de simplification applicable aux petites entreprises qui ne sont pas tenues d'effectuer la séparation entre amortissements comptables et amortissements dérogatoires. L'amortissement fait alors l'objet d'une dotation unique en compte d'exploitation.

Indiquez les écritures d'harmonisation qui sont nécessaires :

281 – Amortissement matériel	1 702	
106 – Réserves consolidées		1 702
Impact de la différence de mode d'amortissement à l'ouverture		
681 – Dotations aux amortissements	710	
120 – Résultat F		710
Impact de la différence sur CR		
RESULTAT GLOBAL	710	
281 – Amortissement matériel		710
Impact de la différence sur le bilan		

3) Retraitements obligatoires

a) Retraitements d'homogénéité

b) Les impôts différés (Impôts différés actif, impôt différés passifs)

c) Élimination des écritures passées pour la seule application des législations fiscales

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

- Subventions d'investissement
- Provisions réglementées - Amortissements dérogatoires
- Inscription en Ch. de certains frais accessoires engendrés par l'acquisition d'immo.

27COM230 - Les comptes de groupe

4) méthodes préférentielles

a) Principes

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

Cette préférence signifie que lorsque ces méthodes sont adoptées par un groupe, celui-ci s'interdit de revenir à ses anciennes méthodes. En outre, les groupes qui ne les adoptent pas sont sanctionnés : ils doivent indiquer dans l'annexe l'incidence sur les comptes consolidés des méthodes préférentielles non utilisées. L'ANC incite fortement les groupes à retenir les méthodes préférentielles comme méthode du groupe car elles donnent une meilleure information financière. Ces méthodes sont toutes obligatoires en normes IAS.

b) Les engagements de retraite

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

c) Le crédit-bail

d) Cessions-bails (lease-back)

L'opération de lease-back, ou cession-bail, s'analyse comme une vente du bien possédé par une entreprise à un organisme financier qui le lui loue selon la formule du crédit-bail. L'opération de cession-bail permet à l'entreprise de se procurer des fonds, le bien objet du contrat servant de garantie à l'organisme financier, qui devient juridiquement propriétaire. Les modalités de l'enregistrement comptable en cas de cession-bail dépendent de la nature du bail conclu à la suite de la cession.

La différence majeure avec les IFRS réside dans le caractère non obligatoire du retraitement du CB et cession bail dans le référentiel français.

e) Les frais d'émission d'emprunt et les primes de remboursement

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

f) Les écarts de conversion

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

Le retraitement consiste à annuler les postes « écarts de conversion » d'actif et de passif qui figurent au bilan en application des prescriptions du PCG ainsi que la provision pour risque de change, en les inscrivant en résultat financier. Cette option aboutit à aligner le résultat comptable sur le résultat fiscal. Elle n'entraîne donc pas d'imposition différée.

g) Les contrats à long terme

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

27COM230 - Les comptes de groupe

5) Calcul de l'impôt différé

Les actifs et passifs d'impôts doivent être évalués en utilisant le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice. En ce qui concerne les impôts différés, le taux d'impôt et les règles fiscales à retenir sont ceux résultant des textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera, par exemple, lorsque les textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice prévoient l'instauration ou la suppression de majorations ou de minorations d'impôt dans le futur.

Lorsque ces textes ne prévoient pas d'évolution du taux et des règles fiscales applicables, il convient d'utiliser le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à la date de clôture, quelle que soit leur probabilité d'évolution.

27COM230 - Les comptes de groupe

Chapitre 3 : La conversion des comptes des sociétés étrangères

1) Principes

Pour déterminer le mode de conversion des comptes d'une entreprise consolidée établissant ses comptes en monnaie étrangère, il convient tout d'abord de déterminer sa monnaie de fonctionnement. La détermination de la monnaie de fonctionnement est liée au caractère autonome ou non de cette entreprise.

Lorsqu'une entreprise a une autonomie économique et financière (filiale autonome), la monnaie dans laquelle elle tient ses comptes est généralement sa monnaie de fonctionnement. Ainsi par exemple, une entreprise étrangère est considérée comme autonome si les activités quotidiennes ne sont pas en rapport avec celles de l'entreprise mère et si les activités sont financées principalement à partir de ses propres opérations ou par des emprunts locaux.

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

2) Méthode du cours historiques

La conversion en monnaie de fonctionnement des comptes des entreprises étrangères s'effectue de la manière suivante :

- Les éléments non monétaires, y compris les capitaux propres, sont convertis au cours historique, c'est-à-dire au cours de change à la date de l'entrée des éléments dans l'actif et le passif consolidés. Il s'agit pour les entreprises qui entrent dans le périmètre de consolidation, du cours à la date d'entrée et, pour les actifs et les passifs entrant ultérieurement, de la date à laquelle ces éléments sont eux-mêmes acquis ;
- Les éléments monétaires sont convertis au cours de change à la date de clôture de l'exercice.
- Les produits et les charges sont, en principe, convertis au cours de change en vigueur à la date ou ils sont constatés.

3) Méthode du cours de clôture

La conversion des comptes des entreprises étrangères s'effectue de la manière suivante :

- Tous les éléments d'actif et de passif, monétaires ou non monétaires à l'exception des capitaux propres (convertis en coût historique) sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice ;
- Les produits et les charges (y compris les DAP) sont convertis au cours moyen de la période.



27COM230 - Les comptes de groupe

Chapitre 4 : Les opérations de consolidation

1) Cumul des comptes

2) Elimination des opérations et des comptes réciproques

A- Ajustements des comptes réciproques entre sociétés intégrées

B- Elimination des comptes réciproques

1. Opérations entre entreprises consolidées par intégration globale
2. Opérations entre une entreprise intégrée proportionnellement et une entreprise intégrée globalement
3. Opérations entre deux entreprises intégrées proportionnellement
4. Opérations réalisées avec des entreprises mises en équivalence

C- Elimination des résultats internes

1. Dividendes intersociétés
2. Profits internes sur stocks
3. Les plus-values internes
4. Provisions sur des sociétés du groupe

3) Traitement des titres de participation et des capitaux propres consolidés

A- Entrée dans le périmètre à la juste valeur

1. Coût d'acquisition des titres
2. Identification des actifs et des passifs
3. Ecart d'évaluation
4. Traitement comptable des écarts d'acquisition
5. Première consolidation par mise en équivalence
6. Première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

B- Prise de contrôle exclusif par voie d'achats successifs de titres

C- Partage des capitaux propres des filiales acquises à la création

1. Les capitaux propres de la filiale sont positifs
2. Les capitaux propres de la filiale sont négatifs

D- Partage des capitaux propres des filiales acquises postérieurement à la création

E- Partage des capitaux propres en structure complexe

1. Structure avec chaînage linéaire
2. Structure à participations multiples

4) Variation du pourcentage d'intérêt

A- Augmentation du pourcentage dans une entreprise déjà intégrée globalement

B- Cession partielle de titres d'une entreprise restant consolidée par intégration globale

27COM230 - Les comptes de groupe

Après avoir retraité les comptes individuels, les opérations suivantes sont effectuées :

- Cumul des comptes des sociétés intégrées globalement et proportionnellement ;
- Elimination des opérations et des comptes réciproques ;
- Traitement des titres de participation et partage des capitaux propres.

1) Cumul des comptes

Le cumul des comptes se fait poste par poste pour les bilans et les comptes de résultat des sociétés intégrées. Les enregistrements de consolidation peuvent être constatés dans un journal de consolidation ou dans des tableaux. Pour rappel, en cas d'intégration globale, 100 % des comptes des sociétés intégrées sont repris, en cas d'intégration proportionnelle, les comptes des sociétés intégrées sont repris à concurrence du pourcentage d'intérêt de la société consolidante.

Exemple 1 : La société SM a pris des participations, au moment de leur création, dans les trois sociétés suivantes :

- 14 000 actions de la société A au capital de 20 000 actions de 20 € ;
- 8400 actions de la société B au capital de 28 000 actions de 10 €. Le contrôle de cette société est partagé avec deux autres sociétés détenant 70 % du capital ;
- 5000 actions de la société C au capital de 20 000 actions de 10 €.

Les comptes individuels retraités au 31/12/N des quatre sociétés sont fournies ci-dessous. Cumulez les comptes dans le journal de consolidation.

Bilan SM

Immobilisations	7000	Capital	3000
Participations	514	Réserves	6000
Actif circulant	5100	Résultat	2000
		Dettes	1614
TOTAL	12 614	TOTAL	12 614

Compte résultat SM

Charges	18 000	Produits	20 000
Résultat	2000		
TOTAL	20 000	TOTAL	20 000

Bilan A

Immobilisations	1000	Capital	400
		Réserves	600
		Résultat	120
Actif circulant	640	Dettes	520
TOTAL	1640	TOTAL	1640

Compte de résultat A

Charges	2280	Produits	2400
Résultat	120		
TOTAL	2400	TOTAL	2400

Bilan B

Immobilisations	1600	Capital	280
		Réserves	1080
		Résultat	40
Actif circulant	1000	Dettes	1200
TOTAL	2600	TOTAL	2600

Compte de résultat B

Charges	3560	Produits	3600
Résultat	40		
TOTAL	3600	TOTAL	3600

Bilan C

Immobilisations	500	Capital	200
		Réserves	280
		Résultat	20
Actif circulant	400	Dettes	400
TOTAL	900	TOTAL	900

Compte de résultat C

Charges	980	Produits	1000
Résultat	20		
TOTAL	1000	TOTAL	1000

27COM230 - Les comptes de groupe

2) Elimination des opérations et des comptes réciproques

L'élimination des intra-groupe constitue en consolidation un travail des plus conséquent. Les difficultés pratiques posées par l'élimination des comptes intra-groupes tiennent au fait d'effectuer un travail de rapprochement des transactions et comptes réciproques **entre sociétés intégrées**. Afin de réconcilier les comptes intra-groupes, le manuel de consolidation doit prévoir une procédure de rapprochement entre les entités consolidées avec notamment :

- Un recensement des transactions et comptes réciproques,
- L'identification des divergences entre les montants déclarés par chacune des sociétés,
- La procédure de rapprochement des opérations intra-groupe.

A- Ajustements des comptes réciproques entre sociétés intégrées

Les sociétés d'un même groupe tiennent des comptes réciproques (achats et ventes, clients et fournisseurs, prêt et emprunt....) dont les soldes ne sont pas nécessairement égaux. Ces différences peuvent être dues à :

- Des décalages dans les dates d'enregistrement ;
- Des effets escomptés non échus ;
- Des litiges
- D'erreurs matérielles dans le recensement des transactions.

Chaque société devra lister les transactions qu'elle réalise avec chacune des sociétés consolidées. Cette phase du travail consiste essentiellement à effectuer l'inventaire des intra-groupe afin de vérifier leur réciprocity. Lorsque des différences sont constatées lors de l'examen des comptes individuels, il est nécessaire de les corriger en alignant les soldes des comptes, soit sur la position du vendeur, soit sur celle de l'acheteur.

Exemple 1 : La société M consolide la société F1. F1 commercialise les produits de M. Dans la société M, le compte client est débiteur de 960 (dont 120 de TVA) tandis que le compte fournisseur est créditeur de 888 (dont 128 de TVA) car une facture de 72 (dont 12 de TVA) n'a pas été reçue. La marge réalisée par M lors de cette vente est de 10.

Exemple 2 : La société SM a remis à l'escompte un effet de 30 000 € tiré sur la société F2. Le compte « effet à payer SM » est toujours créditeur dans la société F2.

B- Elimination des comptes réciproques

L'élimination concerne les créances et les dettes réciproques (clients et fournisseurs, prêts et emprunts, effets à recevoir et effets à payer) ainsi que les produits et les charges réciproques (achats et ventes, intérêts versés et reçus). Ces éliminations n'ayant aucune incidence sur le résultat ne donnent pas lieu à la constatation d'un impôt différé.

1. Opérations entre entreprises consolidées par intégration globale

Les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans leur totalité.

Exemple 1 : (opérations réalisées entre SM et A). La société SM vend au comptant des marchandises à la société A. Ses ventes de l'exercice s'élèvent à 400 (TVA au taux normal). Une livraison de décembre s'élève à 40 € TTC et sera réglée le 25/01/N+1.

27COM230 - Les comptes de groupe

2. Opérations entre 1 entreprise intégrée proportionnellement et 1 entreprise intégrée globalement

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

Exemple 2 : (opérations réalisées entre SM et B). La société B vend uniquement des MP à la SM. Ses ventes de l'exercice s'élèvent à 120 (TVA au taux normal). Par ailleurs, une livraison de décembre qui s'élève à 20 TTC sera réglée en février N+1.

La société SM vend des marchandises à la société B. Ses ventes de l'exercice s'élèvent à 60. La société B a acheté au cours de l'exercice pour 180 dont les 60 à la société SM. La société SM a prêté 60 à la société B. Le poste prêt de SM est intégré en totalité pour 60. La société B a dans ses dettes un emprunt pour un total de 80. Les intérêts courus s'élèvent à 12 (dont 8 pour le prêt de SM à B)

3. Opérations entre deux entreprises intégrées proportionnellement

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

Exemple 3 : La société F1 (IP à 30 %) vend des marchandises à la société F2 (IP à 35 %). Ses ventes à F2 de l'exercice s'élèvent à 100.

4. Opérations réalisées avec des entreprises mises en équivalence

Les entreprises mises en équivalence ne sont pas concernées par l'élimination des comptes réciproques. En effet, la méthode de mise en équivalence n'intègre ni les actifs et passifs, ni les produits et charges.

C- Elimination des résultats internes

Pour les opérations entre entreprises consolidées par IG, les profits et les pertes ainsi que les plus-values et moins-values sont complètement éliminés, puis répartis entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts minoritaires de l'entreprise ayant réalisé le résultat.

En cas de cession par une entreprise intégrée globalement à une entreprise intégrée proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage d'intégration de l'entreprise contrôlée conjointement. Il en est de même en cas de cession inversée. En cas de transaction effectuée entre deux entreprises intégrées proportionnellement, l'élimination est limitée au pourcentage le plus faible des deux participations.

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

1. Dividendes intersociétés

a) Dividendes versés par la mère

La distribution de dividendes par la société mère ne génère aucun retraitement en consolidation. En effet, les comptes consolidés sont établis à partir des comptes individuels de fin d'exercice, la distribution est déjà portée en diminution des réserves de la mère.

b) Dividendes de filiales

Les dividendes versés par les filiales doivent être éliminés des résultats de cet exercice en, totalité. La contrepartie de l'élimination est normalement les réserves. En conséquence, il convient de les éliminer des produits financiers de la société mère.

Exemple : La société A, a distribué à SM en juillet un dividende d'un montant de 40. La société B a distribué à SM en septembre un dividende d'un montant de 20.

c) Dividendes provenant de résultats antérieurs à l'acquisition

Lorsqu'une entreprise consolidée acquiert des titres d'une autre entreprise consolidée au cours de l'exercice comptable, le coût d'acquisition des titres inclut le montant des dividendes qui seront versés postérieurement. La méthode consiste à éliminer ces dividendes par imputation sur le coût d'acquisition des titres.

27COM230 - Les comptes de groupe

Exemple : La société SM acquiert le 01/04/N, 80 % des titres de la société F1 pour un montant de 200. SM perçoit le 05/09/N le montant d'un dividende de 40 versé par la société F1.

2. Profits internes sur stocks

Les stocks, provenant des ventes effectuées entre les sociétés consolidées, incorporent les marges bénéficiaires réalisées à l'occasion de ces ventes. Ces marges doivent être éliminées du stock final ainsi que des résultats ou des réserves de la société vendeuse.

En intégration globale, l'élimination des profits internes est pratiquée en totalité. En intégration proportionnelle ou en mise en équivalence, cette élimination est limitée au pourcentage de participation (au sens intégration). En cas de mise en équivalence, ces éliminations s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats des sociétés mises en équivalence.

L'élimination de la marge sur stocks fait apparaître une charge d'impôt inférieure à celle de l'impôt exigible. On considère que la marge a été comptabilisée trop tôt puisque le bénéfice n'est pas réalisé par le groupe. Cette créance d'impôt doit être constatée en « IDA ».

Exemple : (Opérations réalisées entre SM et A). SM vend ses marchandises à la société A avec une marge de 10 % sur le prix de vente. La société A détient en stock des marchandises livrées par SM en fin d'exercice pour 40. Au début de l'exercice, le stock de A comprenait pour 60 de marchandises livrées par SM.

Exemple : (Opérations réalisées entre SM et B). B vend ses matières à la société SM avec une marge de 15 % sur le prix de vente. La société SM détient en stock des matières livrées par B en fin d'exercice pour 20. Au début de l'exercice, le stock de SM ne contenait aucune livraison de B.

Exemple : (Opérations réalisées entre SM et C). SM vend ses matières à la société C avec une marge de 10 % sur le prix de vente. La société C détient en stock des matières livrées par SM en fin d'exercice pour 20. Au début de l'exercice, le stock de C ne contenait aucune livraison de SM.

3. Les plus-values internes

Les plus-values internes, résultant d'opérations de cessions d'immobilisations entre les sociétés consolidées, doivent être éliminées afin de ramener ces immobilisations à leur coût historique. Une plus-value réalisée au cours de l'exercice est éliminée du résultat tandis qu'une plus-value réalisée sur un exercice antérieur est éliminée des réserves. Les amortissements pratiqués par la société cessionnaire sont recalculés sur la base du coût historique.

En intégration globale, l'élimination des plus-values est pratiquée en totalité. En intégration proportionnelle ou MEE, cette élimination est limitée au pourcentage de participation de l'entreprise contrôlée conjointement ou de l'entreprise mise en équivalence. En cas de mise en équivalence, ces éliminations s'appliquent pour évaluer les capitaux propres et les résultats de la société MEE.

L'élimination de la plus-value de cession sur éléments amortissables fait apparaître une charge d'impôt inférieure à celle de l'impôt exigible. Cette créance d'impôt est constatée en IDA.

Le retraitement de l'amortissement fait apparaître une charge d'impôt supérieure à l'impôt exigible. Cette dette d'impôt est constatée en IDP. Au fur et à mesure des amortissements, l'IDA est compensé par un IDP.

Exemple : (opération réalisée entre SM et A). La société A, a cédé à la société SM le 01/01/N pour 24 une machine qu'elle avait acquise 32 et amortie sur une durée de 5 ans en linéaire. Sa valeur comptable était au moment de la vente égale à 19,2. La société SM amorti cette machine sur la durée de vie restante.

Exemple : (opération réalisée entre SM et B). La société B a cédé en N-1 un terrain à la société SM, dont la valeur d'origine s'élevait à 80, pour un prix de cession de 120.

27COM230 - Les comptes de groupe

4. Provisions sur des sociétés du groupe

Dans le cas où une société consolidée a subi des pertes importantes, sa situation nette peut devenir négative et dans ce cas les provisions internes sont à éliminer si elles font double emploi avec la prise en compte de cette situation dans les capitaux consolidés. En conséquence, sont éliminées en totalité les dotations aux comptes de dépréciation des titres de participation constituées par l'entreprise détentrice des titres et, le cas échéant, les dotations aux provisions pour risques et charges constituées en raison de pertes subies par les entreprises consolidées. Il convient d'éliminer aussi les dépréciations des créances intragroupes.

Si les risques couverts sont de nature à entraîner une charge chez la mère, l'économie d'IS constatée sur ces provisions et dépréciations doit être maintenue. En conséquence, aucun IDP ne doit être comptabilisé.

Exemple : La société M a acquis 80 % du capital de F1 pour 2400 K€. La société F1 ayant des difficultés, ces capitaux propres sont négatifs. Capital = 3000, RAN = - 4200. La société M a constitué à la clôture de l'exercice N une dépréciation de ses titres pour 2400 K€.

3) Traitement des titres de participation et des capitaux propres consolidés

Les capitaux propres des sociétés ont été modifiés par les écritures d'éliminations. Ils doivent être ensuite partagés entre les capitaux propres du groupe et les intérêts minoritaires. Mais avant ce partage, il est nécessaire de comptabiliser l'entrée dans le périmètre de consolidation d'une société à sa juste valeur. L'entrée dans le périmètre de consolidation d'une entreprise résulte de sa prise de contrôle par l'entreprise consolidante, quelles que soient les modalités juridiques de l'opération (achats de titres, fusions, échanges, APA ...). A la date d'entrée d'une société dans le périmètre, on constate généralement une différence entre le coût d'acquisition des titres et la QP de capitaux propres figurant au bilan de la filiale acquise (écarts d'évaluation et d'acquisition).

Si la date d'entrée dans le périmètre de consolidation coïncide avec la date de création de la société, il n'y a aucun écart à constater puisque le coût d'acquisition des titres est l'exacte contrepartie de la QP du capital social. Dans cette situation, la dernière étape de la consolidation consiste à partager les capitaux propres de la société acquise.

A- Entrée dans le périmètre à la juste valeur

L'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation est effective soit à la date d'acquisition des titres par l'entreprise consolidante, soit à la date de prise de contrôle ou d'influence notable, si l'acquisition a eu lieu en plusieurs fois.

La différence entre le coût d'acquisition des titres et l'évaluation totale des actifs et passifs identifiés à la date d'acquisition constitue l'écart d'acquisition

1. Coût d'acquisition des titres

Le coût d'acquisition des titres constitue le premier terme de la différence qui permet de parvenir à l'écart d'acquisition. Le coût d'acquisition des titres est égal au montant de la rémunération remise au vendeur par l'acquéreur (liquidités, titres émis...) majoré de tous les autres coûts directement imputables à l'acquisition (droit d'enregistrement, frais d'émission des titres, honoraires versés aux consultants...) nets de l'économie d'impôts correspondante.

Exemple : La société M a fait l'acquisition des titres, début N, de la société F1 pour un montant de 10 000. Les dépenses engagées pour cette opération d'acquisition sont les suivantes :

- Honoraires conseils stratégie 200
- Formalités légales 240
- Frais d'avocats 160

2. Identification des actifs et des passifs

Les actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise, y compris les éléments incorporels, sont des éléments susceptibles d'être évalués séparément dans des conditions permettant un suivi de leur valeur. Les éléments d'actif ou de passif doivent être considérés comme identifiables, indépendamment des méthodes comptables retenues par le groupe et même s'ils ne figurent pas dans le bilan de l'entreprise acquise.

Un actif incorporel ne sera retenu lors d'un regroupement que s'il est identifiable c'est-à-dire s'il est séparable ou s'il résulte d'un droit légal ou contractuel et s'il peut être mesuré de façon fiable.

Les parts de marché ne peuvent être reconnues distinctement à l'actif dans le cadre de l'affectation du prix d'acquisition. En effet, une part de marché n'est pas identifiable, puisqu'elle n'est pas séparable des activités de l'entreprise.

27COM230 - Les comptes de groupe

3. Ecart d'évaluation

On appelle « écart d'évaluation » la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan consolidé et la valeur comptable du même élément dans le bilan de l'entreprise contrôlée. Les écarts d'évaluation sont à l'origine d'impôts différés car ils constituent des différences temporaires.

Ne doivent pas être pris en compte les passifs d'impôts différés provenant de la comptabilisation des écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise (marques, parts de marché).

En intégration globale, les écarts d'évaluation nets d'impôts sont partagés entre le groupe et les intérêts minoritaires proportionnellement aux pourcentages d'intérêt.

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

En mise en équivalence, les écarts d'évaluation sont inclus dans la valeur comptable des titres mis en équivalence.

L'évaluation des actifs et passifs identifiables doit être faite en fonction de la situation existant à la date d'entrée de l'entreprise dans le périmètre de consolidation, sans que les événements ultérieurs puissent être pris en considération. Si de nouvelles informations conduisent, avant la fin du 1^{er} exercice (délai maximal 24 mois) qui suit l'entrée dans le périmètre de consolidation, à une nouvelle appréciation des valeurs fixées lors de l'entrée dans le bilan consolidé, celles-ci doivent être modifiées et il en découle automatiquement une modification de la valeur d'acquisition.

L'évaluation initiale est modifiée chaque fois que des éléments permettant une meilleure appréciation (manque d'informations, par exemple à la date d'acquisition) sont révélés par la suite.

En IFRS, le délai d'affectation est de 12 mois à compter de la date d'acquisition.

Exemple : La société SM prend le contrôle début N de la société F1 à hauteur de 70 %. Le coût d'acquisition des titres est de 100. Le bilan de SM au 01/01/N, se présente ainsi :

ACTIF	BRUT	A&D	VNC	PASSIF	MONTANTS
TITRES F1	100		100	CAPITAUX PROPRES	100

Le bilan de F1 au 01/01/N, se présente ainsi :

ACTIF	BRUT	A&D	VNC	PASSIF	MONTANTS
Terrain	40		40	CAPITAUX PROPRES	40

Informations pour déterminer la juste valeur de F1 :

- Terrain 80
- Marque (créée en interne) 58
- Engagement de retraite (annexe) 20

27COM230 - Les comptes de groupe

4. Traitement comptable des écarts d'acquisition

a) Ecart d'acquisition positif

Un écart d'acquisition positif représente un supplément de prix en contrepartie des avantages que procure à la mère la prise de contrôle de l'entreprise (assurance d'un débouché, synergie, ...). Cet écart d'acquisition positif ne concerne pas les intérêts minoritaires.

En IFRS, le goodwill est obligatoirement inclus dans la valeur comptable des titres mis en équivalence dans la présentation du bilan consolidé alors qu'il est présenté dans un poste distinct en principes français.

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

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

En IFRS, le goodwill n'est pas amorti mais il fait l'objet d'un test de dépréciation une fois par an ou plus fréquemment si des circonstances indiquent qu'il se peut qu'il soit déprécié. La dépréciation du goodwill ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure.

Les passifs d'impôts différés provenant de la comptabilisation d'écarts d'acquisition ne sont pas comptabilisés.

Exemple : La société Baldin a acquis le 1^{er} avril N-1, 60 % des titres d'une société F1 pour un prix d'acquisition de 8300 K€. Les frais d'acquisition non compris dans le prix d'acquisition s'élèvent à 150 K€. Taux d'IS : 33,1/3 %. Ces frais ont été comptabilisés en charges (intermédiaires honoraires) dans les comptes individuels. Au moment de cette prise de participation, le bilan de la société F1 se présentait ainsi :

ACTIF	VB	A & D	VNC	PASSIF	Montants
ACTIF IMMOBILISE				CAPITAUX PROPRES	
Cessions, brevets	2000	500	1500	Capital social	2000
Terrain 1	500		500	Réserves	7500
Terrain 2	1200		1200	Résultat (du 01/N-1 au 31/03/N-1)	900
Construction 1	2500	1300	1200		
Construction 2	4000	200	3800		
ITMOI	1100	300	800	Provisions pour R&C	200
Prêt	500		500		
Titres immobilisés	700		700		
ACTIF CIRCULANT				DETTES	
Stock de marchandises	1200	200	1000	Emprunts	2300
Créances clients	1700	300	1400	Dettes fournisseurs	500
VMP	500		500		
Disponibilités	300		300		
TOTAL	16 200	2800	13 400	TOTAL	13 400

Les éléments identifiables suivants ont été valorisés :

- Une marque développée de manière interne et évaluée à 1200 K€ ; la marque ne peut être cédée séparément de l'entreprise acquise.
- L'ensemble immobilier 1 évalué à 3100 K€ (1100 pour le terrain et 2000 pour la construction) inscrit à l'actif du bilan pour une valeur nette de 1700 K€ (500 pour le terrain et 1200 pour la construction). La construction réestimée avait encore une durée de vie résiduelle de 25 ans.
- Les valeurs comptables des autres actifs et passifs constituent leur valeur d'utilité.
- Le groupe amortit ses écarts d'acquisition sur une durée de 10 ans.
- Taux d'impôt différé de 33,1/3 %

27COM230 - Les comptes de groupe

b) Ecart d'acquisition négatif

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

Il convient de s'assurer, avant toute comptabilisation d'un écart d'acquisition négatif, qu'il n'y a pas de surévaluation des actifs identifiables ou de sous-évaluation de passifs identifiables.

Exemple : Une société SM2 a acquis le 1^{er} juillet N, 70 % des titres d'une société F1 pour un montant global de 18 600 €. Au moment de cette prise de participation, les capitaux propres en K€ de la société F1 se présentaient ainsi :

- Capital 8000
- Réserves 23 000
- Résultat du 01/01/N au 30/06/N 200

Hypothèse 1 : Au moment de la prise de participation, 4500 K€ de plus-values sur éléments identifiables (terrain) dans la société F1 ont été constatées. La société SM a décidé de reprendre l'écart d'acquisition négatif sur 5 ans.

5. Première consolidation par mise en équivalence

6. Première consolidation d'une entreprise contrôlée exclusivement depuis plusieurs exercices

B- Prise de contrôle exclusif par voie d'achats successifs de titres

La date de 1^{ère} consolidation correspond comme dans le cas d'une prise de contrôle par transaction unique à la date d'obtention du contrôle effectif (date d'acquisition du premier lot qui permet d'obtenir le contrôle). Le coût d'acquisition total des titres (acquisition initiale et acquisitions complémentaires donnant le contrôle exclusif) est déterminé conformément aux règles habituelles.

Les actifs et passifs sont identifiés et évalués, à la date de la prise de contrôle. La différence entre le coût d'acquisition total des titres et la valeur d'entrée des actifs et passifs identifiables constitue l'écart d'acquisition comptabilisé conformément aux règles générales.

Exemple : Dans l'intention de prendre le contrôle de la société F1 dont le capital est divisé en 4000 actions, la société M a acquis 2400 actions en deux lots. Lors de la négociation du 1^{er} lot, un terrain avait été estimé à 700 000 € alors qu'il figurait au bilan pour 400 000 €. Lors de la négociation du 2^{ème} lot, un terrain avait été estimé à 800 000 € alors qu'il figurait au bilan pour 400 000 €. Par ailleurs, une construction était inscrite à l'actif pour une valeur comptable de 200 000 € estimée à 550 000 €. Cette construction avait encore une durée de vie probable de 20 ans. La composition des lots et la situation des capitaux propres retraités de la société F1 sont résumées ainsi :

	1/10/N-3 (1)	01/01/N	31/12/N
Nombre d'actions achetées	760	1640	
Prix d'acquisition global	1 000 000 €	2 300 000 €	
Capital et réserves de la société F1	3 500 000 €	3 900 000 €	4 200 000 €
Résultat de la société F1	300 000 €	350 000 €	275 000 €

(1) Etablis sur la base d'une situation intermédiaire au 01/10/N-3

L'écart d'acquisition éventuel sera amorti sur 5 ans et le taux d'IS est de 33,1/3 %.

27COM230 - Les comptes de groupe

C- Partage des capitaux propres des filiales acquises à la création

Consolider, c'est substituer au montant des titres de participation qui figure au bilan d'une entreprise, la part des capitaux propres éventuellement retraités de l'entreprise émettrice détenue par l'entreprise consolidante, y compris la QP du résultat de l'exercice, qui correspond à ces titres.

Les capitaux propres des sociétés consolidées, qui ont été modifiés par les retraitements et les éliminations, doivent être partagés entre le groupe et les minoritaires en fonction du pourcentage d'intérêt. Ce partage s'accompagne de l'élimination des titres de participation. Ainsi, les capitaux consolidés se limitent aux montants des droits de la mère sur les résultats accumulés par les filiales depuis leur entrée dans le périmètre de consolidation.

1. Les capitaux propres de la filiale sont positifs

Les capitaux propres de la filiale sont partagés entre les capitaux propres consolidés et les intérêts minoritaires proportionnellement à leurs pourcentages d'intérêts respectifs (cas de l'IG). La QP de la société mère dans les capitaux propres de la filiale est affectée aux capitaux propres consolidés (cas de l'IP et de la MEE).

a) Intégration globale

Exemple : La société M a acquis 60 % des titres de F1 à la création pour un montant de 12 000 K€. Les capitaux propres de F1 après retraitements et éliminations internes s'élèvent à (en K€) au 31/12/N à :

• Capital	20 000
• Réserves	21 000
• Résultat	4 000

b) Intégration proportionnelle

La QP de la mère proportionnelle à son pourcentage d'intérêt dans les capitaux propres de la filiale est affectée aux capitaux propres consolidés.

Exemple : La société M a acquis 30 % des titres de F1 à la création pour un montant de 6 000 K€. Les capitaux propres de F1 après retraitements et éliminations internes s'élèvent à (en K€) au 31/12/N à :

• Capital	20 000
• Réserves	21 000
• Résultat	4000

La société F1 est détenue conjointement avec deux autres groupes.

c) Mise en équivalence

La QP de la mère proportionnelle à son pourcentage d'intérêt dans les capitaux propres de la filiale est affectée aux capitaux propres consolidés. Il s'agit dans ce cas de mettre en équivalence le poste titres car les comptes de la filiale n'ont pas été intégrés.

Exemple : La société M a acquis 30 % des titres de F1 à la création pour un montant de 6 000 K€. Les capitaux propres de F1 après retraitements et éliminations internes s'élèvent à (en K€) au 31/12/N à :

• Capital	20 000
• Réserves	21 000
• Résultat	4000

La société F1 est détenue conjointement avec deux autres groupes.

27COM230 - Les comptes de groupe

2. Les capitaux propres de la filiale sont négatifs

Les capitaux propres peuvent parfois devenir négatifs à la suite de pertes. Le partage de capitaux propres négatifs suit les règles générales de partage sauf dans les deux cas suivants :

a) Intégration globale

Lorsque la part revenant aux intérêts minoritaires dans les pertes d'une entreprise consolidée par IG est supérieure à leur part en capital, l'excédent ainsi que les pertes ultérieures imputables aux intérêts minoritaires sont déduits des intérêts majoritaires, sauf si les associés ou actionnaires ont une obligation expresse de combler ces pertes.

Cette règle s'applique dans les sociétés par actions et les SARL car les actionnaires ou associés ne sont pas tenus de combler une insuffisance d'actif. Si ultérieurement, l'entreprise consolidée réalise des bénéfices, les intérêts majoritaires sont alors crédités de tous ces profits jusqu'à ce que la partie des pertes imputables aux intérêts minoritaires ait été totalement éliminée.

Exemple : A la clôture de l'exercice N, les capitaux propres après retraitements et éliminations internes de la société anonyme F1 sont les suivants (en K€) :

• Capital	20 000
• Report à Nouveau	(15 600)
• Résultat	(6000)

La société M a acquis 60 % du capital à la création de cette société pour un montant de 12 000 K€. Ils ont été dépréciés de 7000 en N-1 et complétés à 12 000 à la clôture de l'exercice N.

b) Mise en équivalence

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

Exemple : La société M détient 30 % dans le capital de F1 dont les capitaux propres au 31/12/N s'élèvent à (en K€) :

• Capital	2000
• RAN	(2800)

Ces titres ont été souscrits à la création pour un montant de 600. Ils ont fait l'objet d'une dépréciation de 400 en N-1 complétés à 600 en N.

D- Partage des capitaux propres des filiales acquises postérieurement à la création

Les principes de partage sont identiques avec ceux présentés précédemment. La différence réside dans l'élimination du poste « titre de participation ». En effet, le poste « titre de participation » a déjà été crédité du montant des écarts d'évaluation et d'acquisition dans l'étape de consolidation qui précède ce partage des capitaux propres.

27COM230 - Les comptes de groupe

E- Partage des capitaux propres en structure complexe

Il peut coexister des participations directes, indirectes, réciproques et circulaires sur différents niveaux qui augmentent la difficulté de traitement en consolidation.

1. Structure avec chaînage linéaire

a) Technique de consolidation par paliers

La consolidation s'effectue, en principe, selon la méthode de consolidation par paliers, c'est-à-dire en consolidant successivement des sous-ensembles consolidés dans des ensembles plus grands, ce qui a pour conséquence :

- Pour les entreprises intégrées proportionnellement, de constater, le cas échéant, au passif du bilan consolidé les intérêts minoritaires indirects dans ces entreprises ;
- Pour les participations mises en équivalence de mettre en équivalence des « sous-groupes consolidés » et de constater des intérêts minoritaires sur les participations de second niveau.

Cette technique repose sur deux principes :

- Les consolidations successives doivent nécessairement être effectuées en commençant par la société placée à l'extrémité inférieure de la chaîne et en remontant vers la société mère ;
- Chaque sous-consolidation est opérée en appliquant aux capitaux propres d'une filiale le pourcentage de participation détenu par la société qui joue le rôle de mère dans le sous-ensemble.

Exemples 1 : La sous-filiale est intégrée globalement

La consolidation de ce groupe va se dérouler en deux étapes :

- La consolidation devra nécessairement commencer par la société F2 et en remontant vers F1 et SM. La société F2 sera intégrée globalement dans la société F1 et formera ainsi le « sous-groupe consolidé F1 ». Les capitaux propres de F2 seront partagés entre la part du sous-groupe F1 (% d'intérêts majoritaires 60 %) et la part des intérêts minoritaires (40 %).
- Le sous-groupe F1 sera intégré globalement dans la société SM et formera ainsi le « groupe consolidé SM ». Les capitaux propres du sous-groupe F1 seront partagés entre la part du groupe SM (% d'intérêts majoritaires 70 %) et la part des minoritaires (30%).

En conclusion, cette technique repose sur l'utilisation des pourcentages d'intérêts de la société F1, qui joue le rôle de société mère, dans F2 puis des pourcentages d'intérêts de SM dans F1. Les bilans individuels de SM, F1 et F2 sont résumés ainsi :

Bilan SM

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	5000	Capital	2000
TITRES F1	280	Réserves	4000
		Résultat	1000
Actif circulant	2920	Dettes	1200
TOTAL	8200	TOTAL	8200

Bilan F1

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1260	Capital	400
TITRES F2	120	Réserves	600
		Résultat	128
Actif circulant	740	Dettes	992
TOTAL	2120	TOTAL	2120

27COM230 - Les comptes de groupe

Bilan F2

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1000	Capital	200
		Réserves	600
		Résultat	40
Actif circulant	640	Dettes	800
TOTAL	1640	TOTAL	1640

Travail à faire : (premier palier : consolidation de F2 dans F1)

1. Présentez le partage des capitaux propres de F2
2. Présentez les écritures de partage des capitaux propres de F2
3. Présentez le bilan du sous-groupe F1

Travail à faire : (deuxième palier : Consolidation du sous-groupe F1 dans SM)

1. Présentez le partage des capitaux propres du sous-groupe F1
2. Présentez les écritures de partage des capitaux propres du sous-groupe F1
3. Présentez le bilan consolidé de SM

Exemples 2 : La sous-filiale est intégrée proportionnellement

La consolidation de ce groupe va se dérouler en deux étapes :

- La consolidation devra nécessairement commencer par la société F2 et en remontant vers F1 et SM. La société F2 sera intégrée proportionnellement dans la société F1 et formera ainsi le « sous-groupe consolidé F1 ». Les capitaux propres de F2 seront partagés entre la part du sous-groupe F1 (% d'intérêts majoritaires « 30 %) et la part des intérêts minoritaires (70 %).
- Le sous-groupe F1 sera intégré globalement dans la société SM et formera ainsi le « groupe consolidé SM ». Les capitaux propres du sous-groupe F1 seront partagés entre la part du groupe SM (% d'intérêts majoritaires 70 %) et la part des minoritaires (30%).

En conclusion, cette technique repose sur l'utilisation des pourcentages d'intérêts de la société F1, qui joue le rôle de société mère, dans F2 puis des pourcentages d'intérêts de SM dans F1. Les bilans individuels de SM, F1 et F2 sont résumés ainsi :

Bilan SM

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	5000	Capital	2000
TITRES F1	280	Réserves	4000
		Résultat	1000
Actif circulant	2920	Dettes	1200
TOTAL	8200	TOTAL	8200

Bilan F1

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1260	Capital	400
TITRES F2	60	Réserves	600
		Résultat	128
Actif circulant	800	Dettes	992
TOTAL	2120	TOTAL	2120

Bilan F2

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1000	Capital	200
		Réserves	600
		Résultat	40
Actif circulant	640	Dettes	800
TOTAL	1640	TOTAL	1640

27COM230 - Les comptes de groupe

Travail à faire : (premier palier : consolidation de F2 dans F1)

1. Présentez le partage des capitaux propres de F2
2. Présentez les écritures de partage des capitaux propres de F2
3. Présentez le bilan du sous-groupe F1

Travail à faire : (deuxième palier : Consolidation du sous-groupe F1 dans SM)

1. Présentez le partage des capitaux propres du sous-groupe F1
2. Présentez les écritures de partage des capitaux propres du sous-groupe F1
3. Présentez le bilan consolidé de SM

Exemples 3 : La sous-filiale est mise en équivalence

La consolidation de ce groupe va se dérouler en deux étapes :

- La consolidation devra nécessairement commencer par la société F2 et en remontant vers F1 et SM. La société F2 sera mise en équivalence dans la société F1 et formera ainsi le « sous-groupe consolidé F1 ». Les capitaux propres de F2 seront partagés entre la part du sous-groupe F1 (% d'intérêts majoritaires « 30 %) et la part des intérêts minoritaires (70 %).
- Le sous-groupe F1 sera intégré globalement dans la société SM et formera ainsi le « groupe consolidé SM ». Les capitaux propres du sous-groupe F1 seront partagés entre la part du groupe SM (% d'intérêts majoritaires 70 %) et la part des minoritaires (30%).

En conclusion, cette technique repose sur l'utilisation des pourcentages d'intérêts de la société F1, qui joue le rôle de société mère, dans F2 puis des pourcentages d'intérêts de SM dans F1. Les bilans individuels de SM, F1 et F2 sont résumés ainsi :

Bilan SM

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	5000	Capital	2000
TITRES F1	280	Réserves	4000
		Résultat	1000
Actif circulant	2920	Dettes	1200
TOTAL	8200	TOTAL	8200

Bilan F1

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1260	Capital	400
TITRES F2	60	Réserves	600
		Résultat	128
Actif circulant	800	Dettes	992
TOTAL	2120	TOTAL	2120

Bilan F2

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1000	Capital	200
		Réserves	600
		Résultat	40
Actif circulant	640	Dettes	800
TOTAL	1640	TOTAL	1640

27COM230 - Les comptes de groupe

Travail à faire : (premier palier : consolidation de F2 dans F1)

1. Présentez le partage des capitaux propres de F2
2. Présentez les écritures de mise en équivalence
3. Présentez le bilan du sous-groupe F1

Travail à faire : (deuxième palier : Consolidation du sous-groupe F1 dans SM)

1. Présentez le partage des capitaux propres du sous-groupe F1
2. Présentez les écritures de partage des capitaux propres du sous-groupe F1
3. Présentez le bilan consolidé de SM

b) Consolidation directe

Cette méthode consiste à consolider toutes les sociétés dépendantes directement avec la société mère. Les capitaux propres consolidés, les écarts d'acquisition et d'évaluation, les intérêts minoritaires et le résultat déterminés dans le cadre d'une consolidation directe doivent être les mêmes que ceux qui seraient obtenus si la consolidation était réalisée par paliers.

La technique de la consolidation directe consiste à consolider chaque société du groupe directement dans la société mère. Cette technique repose sur l'utilisation des pourcentages d'intérêts de la société mère. Les capitaux propres de chacune des sociétés sont partagés en leur appliquant :

- D'une part, le % d'intérêts de la société mère dans la société concernée ;
- D'autre part, le % d'intérêts complémentaire qui correspond aux intérêts minoritaires.

L'élimination des titres de participation est partagée entre la société mère et les intérêts minoritaires. Ce partage est effectué en appliquant aux titres les pourcentages d'intérêts respectifs de la société mère et des minoritaires dans la société détentrice des titres.

Cette technique consistant à intégrer directement chacune des sociétés du groupe dans le bilan de la société mère permet de mener les opérations de consolidation de chacune des sociétés dans un ordre quelconque.

On peut utiliser les exemples précédents pour appliquer cette méthode de consolidation directe. Cette consolidation, va consister à intégrer directement les comptes de F1 et de F2 dans les comptes de la société mère.

Travail à faire

Faites la démonstration que, quel que soit la méthode utilisée, on obtient les mêmes résultats

2. Structure à participations multiples

Cette méthode consiste à consolider toutes les sociétés dépendantes directement avec la société mère. Les capitaux propres consolidés, les écarts d'acquisition et d'évaluation, les intérêts minoritaires et le résultat déterminés dans le cadre d'une consolidation directe doivent être les mêmes que ceux qui seraient obtenus si la consolidation était réalisée par paliers. La technique de la consolidation directe consiste à consolider chaque société du groupe directement dans la société mère. Cette technique repose sur l'utilisation des pourcentages d'intérêts de la société mère. Les capitaux propres de chacune des sociétés sont partagés en leur appliquant :

- D'une part, le pourcentage d'intérêts de la société mère dans la société concernée ;
- D'autre part, le pourcentage d'intérêts complémentaire qui correspond aux intérêts minoritaires.

L'élimination des titres de participation est partagée entre la société mère et les intérêts minoritaires. Ce partage est effectué en appliquant aux titres les pourcentages d'intérêts respectifs de la société mère et des minoritaires dans la société détentrice des titres.

27COM230 - Les comptes de groupe

Exemples

Les bilans individuels de SM, F1 et F2 sont résumés ainsi :

Bilan SM

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	5000	Capital	2000
TITRES F1	280	Réserves	4000
TITRES F2	50	Résultat	1000
Actif circulant	2870	Dettes	1200
TOTAL	8200	TOTAL	8200

Bilan F1

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1260	Capital	400
TITRES F2	80	Réserves	600
		Résultat	128
Actif circulant	780	Dettes	992
TOTAL	2120	TOTAL	2120

Bilan F2

ACTIF	Montants	PASSIF	Montants
Immobilisations	1000	Capital	200
		Réserves	600
		Résultat	40
Actif circulant	640	Dettes	800
TOTAL	1640	TOTAL	1640

4) Variation du pourcentage d'intérêt

A- Augmentation du pourcentage dans une entreprise déjà intégrée globalement

Qu'il s'agisse de l'achat du lot initial ou de lots complémentaires, le prix d'achat de titres a le même caractère : il s'agit de l'achat aux associés extérieurs au groupe de leur part dans les capitaux propres correspondant au pourcentage de participation acquis. Selon le règlement 99-02, les acquisitions complémentaires de titres ne remettent pas en cause les évaluations des actifs et passifs identifiés, déterminés à la date de la prise de contrôle. L'écart dégagé est affecté en totalité en écart d'acquisition.

Exemple : Une société SM a acquis le 2 janvier N-2, 70 % des titres d'une société F1 pour un coût d'acquisition de 1068 K€. Au moment de cette prise de participation, les capitaux propres en K€ de la société F1 se présentaient ainsi :

- Capital 800
- Réserves 200

Au moment de la prise de participation, les éléments identifiables suivants ont été valorisés :

- Un ensemble immobilier évalué à 800 K€ (440 pour le terrain et 360 pour la construction) inscrit à l'actif du bilan pour une valeur comptable nette de 400 K€ (200 pour le terrain et 200 pour la construction). La construction réestimée avait encore une durée de vie résiduelle de 8 ans.

La société SM acquiert, pour un prix de 394 K€, le 01/07/N, une participation complémentaire de 20 % dans le capital de la société F1 dans le capital de la société F1. Les capitaux propres de F1 s'élevaient alors à :

- Capital 800
- Réserves 600
- Résultat 160

Le groupe amortit ses écarts d'acquisition sur une durée de 5 ans. Taux d'I/S = 40 %

27COM230 - Les comptes de groupe

Solution : Détermination des écarts d'évaluation sur les actifs identifiables.

- Construction (360 – 200) = 160
 - Terrain (440 – 200) = 240
- Soit un total de 400**

Détermination de l'écart d'acquisition lors de la prise de contrôle en N-2.

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la part acquise dans l'actif net réévalué (juste valeur) à la valeur d'acquisition de cette entreprise constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition des titres	1068	
QP de SM dans l'ANR de F1	868 (1000 + 400 * 0,6 %) * 70 % = 868
Ecart d'acquisition	200	

Comptabilisation des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition lors de la consolidation de N.

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. Il n'est pas besoin d'examiner si le prix payé pour l'acquisition complémentaire remet en cause les valeurs attribuées aux actifs et passifs lors de la prise de contrôle. Pour l'analyse du 2^{ème} lot, les capitaux propres sont retenus à la date d'acquisition :

- Capitaux propres achetés : $1560 * 20 \% = 312$

Ecart d'évaluation résiduel acheté net d'impôt :

- Montant initial : $240 + 160 = 400$
- Amortissement des constructions : $20 * 2 \text{ ans et } \frac{1}{2} = 50$
- Soit $(400 - 50) * 60 \% \text{ (net d'IS)} * 20 \% = 42$
- Ecart d'acquisition : $394 - (312 + 42) = 40$

Ecritures de retraitement des écarts d'évaluation (consolidation exercice N)

COMPTES DE BILAN			COMPTES DE GESTION		
Terrains	240		Dotations aux amortissements	20	
Constructions	160		Résultat global (160 * 1/8)		20
Titres de participation		216			
Intérêts minoritaires		24			
IDP		160			
Affectation des écarts d'évaluation			Amortissement de l'écart d'évaluation		
Résultat consolidé	10,8		Résultat global	8	
Réserves consolidées	21,6		Impôt sur les bénéfices		8
Intérêts minoritaires (60*60%*10%)	3,6				
IDP	24				
Amortissements des constructions		60			
Amortissement de l'écart d'évaluation			40 % * 20I/S		

Remarque : Lors de la prise de participation complémentaire de SM dans F1, la société SM a acheté aux minoritaires une fraction non seulement des capitaux propres mais aussi de l'écart d'évaluation. On considère donc que la participation de SM dans l'écart d'évaluation a toujours été de 90 %.

27COM230 - Les comptes de groupe

Ecritures de retraitement de l'écart d'acquisition (consolidation exercice N)

COMPTES DE BILAN			COMPTES DE GESTION		
Ecart d'acquisition	240		Dotations aux amortissements	44	
Titres de participation		240	Résultat global		44
Affectation de l'écart d'acquisition (200 et 40)			Amortissement de l'écart d'acquisition		
Résultat consolidé	44				
Réserves consolidées	80				
Ecart d'acquisition		124			
Amortissement de l'écart d'acquisition					

Il conviendra ensuite de partager les capitaux propres de la filiale F1 et d'éliminer les titres au 31/12/N.

B- Cession partielle de titres d'une entreprise restant consolidée par intégration globale

Dans le cas d'une cession partielle de titres d'une entreprise restant consolidée par intégration globale, l'ensemble des éléments concourant à la détermination de la plus ou moins-value est pris en compte au prorata de la cession réalisée pour déterminer le résultat de cession (Règl 99-02).

Dans les comptes individuels, le résultat de cession est la différence entre le prix de cession et le coût d'achat des titres. Dans les comptes consolidés, le résultat de cession est la différence entre le prix de cession et la valeur au bilan consolidé des titres vendus, laquelle comprend le coût d'achat augmenté des réserves accumulées dans l'entreprise depuis sa prise de contrôle.

Ce résultat consolidé de cession est à substituer au résultat individuel de cession. Pour cela, il convient de déterminer :

- Le coût des titres cédés,
- La valeur au bilan consolidé des titres cédés,
- Le résultat consolidé de cession et la différence avec le résultat individuel de cession.

Détermination du coût des titres cédés

A défaut de réglementation particulière en matière de comptes consolidés, les titres cédés sont ceux qui ont été retenus dans les comptes individuels pour la détermination du résultat de cession (application de la méthode FIFO)

Détermination du résultat consolidé de cession et de la différence avec le résultat individuel

Le résultat consolidé de cession est égal à la différence entre le prix de cession et la valeur au bilan consolidé des titres cédés. Il est alors possible de calculer la différence entre le résultat individuel de cession et le résultat consolidé de cession à éliminer en consolidation. Cette différence est virée du résultat aux réserves de l'entreprise consolidante.

La détermination du résultat consolidé de cession et la différence avec le résultat individuel de cession peut être ainsi présenté :

- A. Capitaux propres à la date de la cession
- B. Ecarts d'évaluations résiduelles à la date de la cession
- C. Pourcentage de participation cédé
- D. Montant des capitaux propres cédés (A+B)*C
- E. Ecart d'acquisition résiduel des titres cédés
- F. Valeur consolidée des titres cédés (D + ou - E)
- G. Résultat consolidé de cession = Prix de vente - Valeur consolidée des titres cédés
- H. Résultat individuel de cession = Prix de vente - prix d'acquisition des titres cédés
- I. Différence entre résultat individuel et résultat consolidé de cession (G - H)

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 1

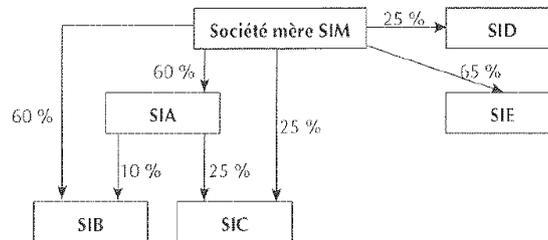
La société M possède 70 % des actions d'une société F1, 35 % d'une société F2 et 22 % d'une société F3. Les sociétés F1 et F2 détiennent respectivement 60 et 28 % d'une société F4. Les sociétés F3 et F4 détiennent respectivement 10 % et 90 % d'une société F5.

Travail à faire :

1. Présentez l'organigramme du groupe.
2. Calculez les pourcentages de contrôle et d'intérêt.
3. Déterminez les méthodes de consolidation en justifiant votre choix.

EXERCICE 2

La société industrielle des Métaux (SIM) est à la tête d'un petit groupe industriel dont l'organisation se présente ainsi au 31/12/N.



La SIC est détenue pour 50 % par un autre groupe industriel.

Travail à faire :

1. Calculez les pourcentages de contrôle et d'intérêt de la SIM et déterminez les méthodes de consolidation en justifiant votre choix.

EXERCICE 3

La société anonyme Artus, au capital de 8 000 000 €, exerce comme activité principale la production et la distribution de plats préparés sous différents conditionnements : conserves, surgelés et surtout « emballages sous vide », domaine dans lequel elle occupe une position stratégique proche du leader sur le marché européen. Entreprise familiale créée en 1961, elle a pris la forme de SA en 1977 ; ses actions sont cotées en bourse depuis 2001. Des prises de participation successives ont porté la SA Artus à la tête d'un groupe ; dans le compte « titres de participation » figurent, entre autres, les titres suivants, à la date du 31 décembre N :

- 2000 parts de la SARL Baccus pour 1 000 000 € ; le capital de cette société est composé de 3000 parts de 500 € ;
- 1000 actions ordinaires de la SA Dorus pour 520 000 € ; le capital de cette société est composé de 4000 actions de 200 €, dont 1000 actions à dividende prioritaire privées de droit de vote ;
- 9640 actions de la SA Flavius pour 1 349 600 € ; le capital de cette société est composé de 10 000 actions de 100 € ;
- 3000 parts de la SNC Hus pour 300 000 € ; cette société au capital de 9000 parts de 100 €, a été créée en N-1 par la SA Artus et deux autres entreprises détenant chacune 3000 parts : son activité exclusive consiste en l'achat de produits à l'étranger entrant dans la composition de « plats exotiques » ;
- De plus, la société Baccus détient 6000 actions de la SA Gust sur un total de 10 000 actions de 100 € ; prix d'acquisition total de ces titres : 960 000 €

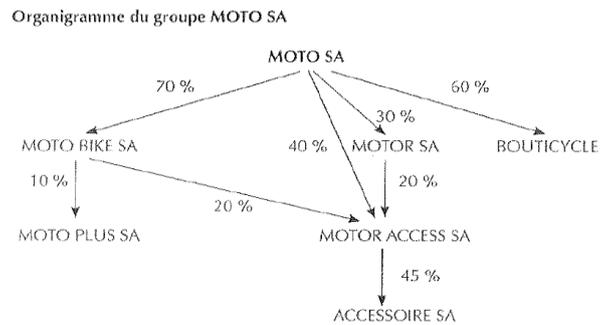
Travail à faire :

1. Calculez les pourcentages de contrôle et d'intérêt de la SIM et déterminez les méthodes de consolidation en justifiant votre choix.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 4

Le directeur financier du groupe MOTO SA a consulté le cabinet d'expertise comptable dans lequel vous effectuez un stage, pour savoir si un bilan consolidé doit être établi au 31 décembre de l'année N. On vous présente l'organigramme du groupe MOTO SA ci-dessous :



MOTO BIKE SA :

- Capital de 20 000 actions dont 5000 actions à droit de vote double ;
- MOTO SA possède 14 000 actions dont 4000 à droit de vote double.

MOTOR SA :

- Capital de 10 000 actions dont 2000 actions à dividende prioritaire sans droit de vote.
- MOTO SA possède 3000 actions dont 200 sans droit de vote.

Par ailleurs, on vous signifie que MOTOR ACCESS SA est le plus gros actionnaire d'ACCESSOIRE SA.

Travail à faire :

1. Indiquez les cas où les sociétés sont dispensées d'établir des comptes consolidés ;
2. Indiquez dans un tableau :
 - Le pourcentage de contrôle ;
 - La nature du contrôle ;
 - Le pourcentage d'intérêt ;
 - Et la méthode de consolidation ;

27COM230 - Les comptes de groupe

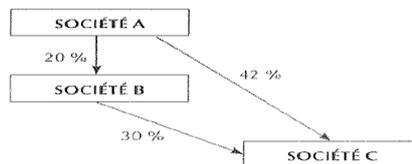
EXERCICE 5

On vous communique plusieurs organigrammes de groupes de sociétés. Les sociétés ne détiennent pas d'actions sans droit de vote, et sauf indication contraire, les pourcentages indiqués correspondent aussi bien aux droits de vote qu'aux droits financiers dans les capitaux propres à fin N.

Travail à faire :

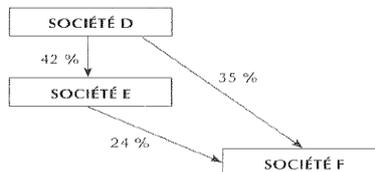
Pour chaque schéma, on vous demande de déterminer les pourcentages d'intérêt, de contrôle, la forme du contrôle et la méthode de consolidation à retenir.

SCHEMA 1



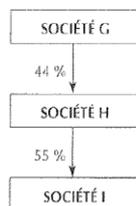
Les participations de A sont détenues depuis 3 ans.

SCHEMA 2



Le capital de E comprend 30 % d'ADP

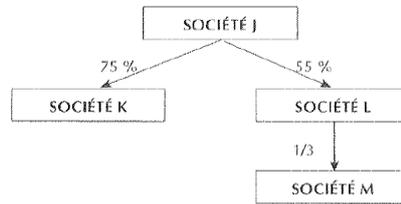
SCHEMA 3



La société G a nommé depuis plus de deux exercices 5 des 7 membres du conseil d'administration de la société H.

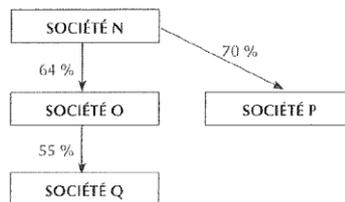
27COM230 - Les comptes de groupe

SCHEMA 4



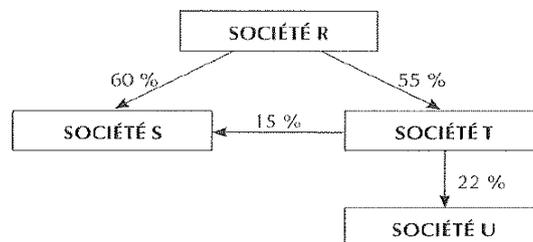
Les titres K ont été achetés en décembre N, leur cession doit intervenir en N+1. La société M est dirigée d'un commun accord avec deux partenaires.

SCHEMA 5



La société O est une société étrangère en cours de nationalisation sans possibilité de transfert de fonds.

SCHEMA 6



La société S est une petite société située à la Réunion, son activité représente 0,02 % du chiffre d'affaires et du résultat de R.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 6

Vous disposez des renseignements suivants sur différentes sociétés :

SOCIETES	Capital de la société	Titres de participation figurant au bilan
Laurent	50 000 actions	Néant
Isabelle	100 000 actions	15 000 actions de la société Laurent 60 000 actions de la société Sylvie 10 000 parts de la société Véronique 7000 actions de la société Annie
Sylvie	80 000 actions	36 000 actions de la société Virginie
Virginie	60 000 actions	Néant
Véronique	40 000 parts*	Néant
Annie	70 000 actions	Néant

(*) Le capital de la SARL Véronique est partagé également entre quatre associés, dont la société Isabelle. Ces quatre associés ont conclu un pacte de gestion commune.

Travail à faire :

1. Quelle est la société mère du groupe ?
2. Représenter graphiquement l'organigramme du groupe.
3. Déterminer, pour chacune des sociétés figurant sur l'organigramme
 - Le pourcentage de contrôle et le pourcentage d'intérêts de la société mère ;
 - Le type de contrôle exercé par la société mère ;
 - Son appartenance, on non, au périmètre de consolidation.

EXERCICE 7

La société mère M détient les participations suivantes :

- 80 % du capital de la société A,
- 30 % du capital de la société B,
- 45 % du capital de la société C depuis 6 exercices,
- 12 % du capital de la société D,

La société A détient 60 % du capital de la société B,

La société B détient 10 % du capital de la société C.

Travail à faire :

1. Représenter graphiquement l'organigramme du groupe M.
2. Déterminer, pour chacune des sociétés:
 - le pourcentage de contrôle et le pourcentage d'intérêts de la société mère,
 - le type de contrôle exercé par la société mère,
 - son inclusion, on non, dans le périmètre de consolidation.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 8

La société mère Xérès détient les participations suivantes :

- 80 % du capital de la société Antoine,
- 15 % du capital de la société Bernard,
- 60 % du capital de la société Camille,
- 30 % du capital de la société Emilie,

La société Antoine détient 10 % du capital de la société Bernard,

La société Camille détient 52 % du capital de la société Dante

La société Emilie détient 70 % du capital de la société Peter.

Les trois sociétés Frank, Gus et Hubert détiennent chacune 25 % du capital de la société Bernard. Un contrat conclu entre les sociétés Xérès, Antoine, Frank, Gus et Hubert stipule que les décisions essentielles concernant la gestion de la société Bernard doivent être prises à l'unanimité des quatre associés.

Travail à faire :

1. Représenter graphiquement l'organigramme du groupe.
2. Déterminer, pour chacune des sociétés:
 - Le pourcentage de contrôle et le pourcentage d'intérêts de la société mère,
 - Le type de contrôle exercé par la société mère,
 - La méthode de consolidation à retenir.

EXERCICE 9

Vous disposez des renseignements suivants sur différentes sociétés :

SOCIETES	Capital de la société	Titres de participation figurant au bilan
T	40 000 actions	Néant
U	50 000 actions	60 000 actions de la société Y
V	100 000 actions	Néant
W	30 000 parts (2)	Néant
X	100 000 actions	Néant
Y	80 000 actions	Néant
Z	100 000 actions	18 400 actions de la société T (1) 30 000 actions de la société U 28 000 actions de la société V 15 000 parts de la société W 15 000 actions de la société X 8000 actions de la société Y

(1) Ces actions ont été acquises par Z, il y a dix ans. Aucun autre actionnaire de T ne détient plus de 18 400 actions.

(2) Le capital de la société W est partagé également entre deux associés, la société Z et la société Dufloc qui détiennent chacune 15 000 parts de capital. Les deux sociétés ont conclu un accord de gestion en commun.

Travail à faire :

1. Représenter graphiquement l'organigramme du groupe Z.
2. Déterminer, pour chacune des sociétés:
 - le pourcentage de contrôle et le pourcentage d'intérêts de la société mère,
 - le type de contrôle exercé par la société mère,
 - son inclusion, on non, dans le périmètre de consolidation.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 10

La société Maria détient une participation de 80 % dans le capital de la société Ferdi. Les bilans individuels des deux sociétés sont les suivants :

Bilan de la société Maria

Immobilisations corporelles	57 600	Capital	50 000
Titres de participation	8000	Réserves	28 000
Actif circulant	31 200	Résultat	4600
		Dettes	14 200
TOTAL	96 800	TOTAL	96 800

Bilan de la société Ferdi

Immobilisations corporelles	19 800	Capital	10 000
		Réserves	7400
Actif circulant	6500	Résultat	1800
		Dettes	7100
TOTAL	26 300	TOTAL	26 300

Travail à faire :

1. Présenter les calculs préalables à la consolidation.
2. Établir le bilan consolidé du groupe Maria.

EXERCICE 11

La société Filament est une société dont le capital est partagé également entre quatre groupes. Ces groupes ont signé un accord prévoyant que les décisions de gestion doivent être prises par un accord conjoint.

Le bilan de la société Filament est le suivant, au 31 décembre N.

Immobilisations corporelles	350 000	Capital (2000 actions à 100 €)	200 000
		Réserves	140 000
Actif circulant	240 000	Résultat	18 000
		Dettes	232 000
TOTAL	590 000	TOTAL	590 000

La SA Maramet est à la dette de l'un des groupes associé. Son bilan individuel se présente ainsi, au 31 décembre N.

Bilan de la société Maramet

Immobilisations corporelles	846 250	Capital	500 000
Titres de participation (500 titres Filament)	50 000	Réserves	348 500
Actif circulant	382 150	Résultat	97 200
		Dettes	332 700
TOTAL	1 278 400	TOTAL	1 278 400

Travail à faire :

1. Présenter les calculs préalables à la consolidation.
2. Établir le bilan consolidé du groupe Filament.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 12

La société Miguel détient une participation dans la société Da Costa. Les bilans des deux sociétés, au 31 décembre N, sont présentés ci-dessous.

Société Miguel

Immobilisations corporelles	149 250	Capital	100 000
Titres (300 actions Da Costa)	15 000	Réserves	89 500
Actif circulant	97 600	Résultat	20 350
		Dettes	52 000
TOTAL	261 850	TOTAL	261 850

Société Da Costa

Immobilisations corporelles	65 800	Capital (1000 actions à 50 €)	50 000
		Réserves	27 800
Actif circulant	28 250	Résultat	4 520
		Dettes	11 730
TOTAL	94 050	TOTAL	94 050

Travail à faire :

- Déterminer le pourcentage de contrôle et le type de contrôle de la société Miguel sur la société Da Costa.
- Présenter le bilan consolidé du groupe Miguel.

EXERCICE 13

La société Haimbis détient 60 % des droits de vote de la société A, 25 % des droits de vote de la société B et 30 % des droits de vote de la société C. Au 31 décembre N, après que toutes les écritures de retraitement ont été enregistrées, les bilans schématisés des quatre sociétés consolidés se présentent ainsi :

	Société Haimbis	Société A	Société B	Société C
Immobilisations	27 690 000	7 980 000	1 890 000	6 125 000
Titres de participation	3 300 000	0	0	0
Actif circulant	22 780 000	5 470 000	2 820 000	1 165 000
TOTAL DE L'ACTIF	53 770 000	13 450 000	4 710 000	7 290 000
Capital	10 000 000	4 000 000	1 200 000	2 000 000
Réserves	9 750 000	3 800 000	1 400 000	2 300 000
Résultat	15 400 000	860 000	220 000	(160 000)
Dettes	18 620 000	4 790 000	1 890 000	3 150 000
TOTAL DU PASSIF	53 770 000	13 450 000	4 710 000	7 290 000

Le poste « Titres de participation » figurant au bilan de la société M, se décompose ainsi :

Titres de la société A 2 400 000,00 €
 Titres de la société B 300 000,00 €
 Titres de la société C 600 000,00 €

La société B est une société « fermée », filiale commune de quatre sociétés détenant chacune 25 % du capital. Le contrat conclu entre ces quatre sociétés prévoit la nécessité de leur accord pour décider des politiques financière et opérationnelle de la société B.

Travail à faire :

- Déterminer les méthodes de consolidation à utiliser pour chacune des trois sociétés.
- Présenter le tableau de consolidation des bilans du groupe M.
- Enregistrer au journal de la consolidation les écritures d'élimination des titres de participation ainsi que le partage des capitaux propres.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 14

À l'actif du bilan de la société Médi figurent des titres de participation pour 542 300 €. Ces titres représentent :

- 75 % du capital de la société Farniente,
- 32 % du capital de la société Fiesta.

Les comptes de résultat individuels des trois sociétés, au 31 décembre N, peuvent se résumer ainsi :

Eléments	Société Médi	Farniente	Fiesta
Achats	148 000	99 600	62 000
Autres charges	85 200	87 400	31 000
Résultat (solde créditeur)	96 400	51 500	29 000
TOTAL DES CHARGES	329 600	238 500	122 000
Chiffre d'affaires	275 000	215 800	110 000
Autres produits	54 600	22 700	12 000
TOTAL DES PRODUITS	329 600	238 500	122 000

Travail à faire :

Après avoir déterminé les méthodes de consolidation à appliquer, présenter le compte de résultat consolidé du groupe Méditerranée.

EXERCICE 15

1. Qu'est-ce que la consolidation ?
2. Qu'est-ce qu'un groupe ?
3. Qu'est-ce que le pourcentage d'intérêts ?
4. Qu'est-ce que le pourcentage de contrôle ?
5. Définir le contrôle exclusif.
6. Définir le contrôle de droit.
7. Définir le contrôle de fait.
8. Définir le contrôle contractuel.
9. Définir le contrôle conjoint.
10. Définir l'influence notable.
11. En quoi consiste la méthode de l'intégration globale ?
12. En quoi consiste l'intégration proportionnelle ?
13. En quoi consiste la méthode de la mise en équivalence ?

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 16

La société ALIME détient une participation de 60 % dans le capital de la société MUTIN. Afin de préparer l'établissement des comptes de groupe, on vous communique divers renseignements en annexe. Le groupe applique les méthodes préférentielles du règlement 99-03 du CRC.

Travail à faire :

En application des procédures du groupe ALIME, procéder à l'enregistrement dans le journal de consolidation des retraitements nécessaires.

ANNEXE

1 - Une provision pour hausse des prix de 180 000 € a été comptabilisée dans les comptes individuels de la société MUTIN au 31/12/N-6. Cette provision a été reprise au 31/12/N. De même, une autre provision pour hausse des prix a été comptabilisée en N-4 pour 120 000 €.

2 - Au bilan de l'exercice N de la société MUTIN figure une subvention de 72 000 € obtenue pour un matériel acquis début N-3 pour 200 000 € (matériel subventionné à hauteur de 60 %). A la fin de l'exercice N, un montant de 12 000 € avait été viré au compte de résultat sur la base des amortissements linéaires du matériel (10 ans). Le plan retenu par le groupe est linéaire et prévoit le rattachement de la subvention aux exercices futurs.

3 - La société MUTIN a comptabilisé en charges au 31/12/N la participation des salariés pour un montant de 132 000 €; celle de N-1 s'élevait à 144 000 €;

4 - Dans les comptes individuels au 31/12/N de la société MUTIN, un matériel acheté 300 000 € le 1/01/N-2 a été amorti en linéaire sur 8 ans alors que le plan comptable de consolidation prévoit une durée de 6 ans pour ce type de matériel.

5 - La société MUTIN a enregistré en N-2 des frais d'établissement pour un montant de 160 000 € amortissable en 5 ans. Les procédures du groupe prévoient l'enregistrement de ces frais dans les charges.

6 - Le bilan du 31/12/N de la société MUTIN comprend :

- à l'actif : écart de conversion 50 000 € qui a donné lieu à la constitution d'une provision pour perte de change;
- au passif : écart de conversion 30 000 €.

7- La société MUTIN a acquis le 2/01/N-1 un matériel en crédit-bail dans les conditions suivantes :

- Valeur d'origine 160 000 €
- Redevance annuelle payable d'avance 22 000 €
- Valeur du bien en fin de contrat 0
- Durée du contrat 8 ans.

Taux d'intérêt annuel (intérêts payés en début de période) utilisé en vue de l'établissement d'un tableau d'emprunt d'une somme de 160 000 € remboursable en huit annuités de 22 000 € : 5 %. Taux d'impôt différé : 33,1/3 %

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 17

Dans le cadre de la préparation des comptes consolidés de l'exercice N d'un groupe de sociétés, vous devez procéder aux retraitements nécessaires des comptes de la société KAZMEL.

1- La société a émis début N-1 un emprunt obligataire d'un montant de 2 000 000 € et d'une durée de 8 ans, par émission de 200 000 obligations d'une valeur nominale de 10 €. Taux 6% l'an.
Les fonds sont versés en banque sous déduction de 120 000 € HT de frais d'émission.
La prime de remboursement est amortie dans les comptes individuels sur la durée de l'emprunt au prorata des intérêts courus.
La société a décidé de ne pas étaler ces frais d'émission d'emprunt.

2- Le 1/09/N, la société a signé avec un de ses clients un contrat de longue durée à livrer fin décembre N+1 et n'a pas appliqué la méthode de l'avancement mais la méthode de l'achèvement.

Les données concernant ce contrat sont les suivantes :

	N	N+1
PRODUITS PREVISIONNELS CUMULES		
Prix de vente	500 000 €	500 000 €
Révision de prix contractuelle		
CHARGES PREVISIONNELLES		
Coût de production total	400 000 €	400 000 €
CHARGES REELLES CUMULEES		
Coût de production (montant des en-cours) déjà engagé à la clôture Et accepté par le cocontractant	240 000 €	410 000 €

3- La société a enregistré en N-1 des frais d'établissement pour un montant de 240 000 € amortissable en 5 ans. Les procédures du groupe prévoient l'enregistrement de ces frais dans les charges.

4- Au bilan de l'exercice N de la société figure une subvention obtenue pour un matériel acquis 120 000 € début N-1 (matériel subventionné à hauteur de 60% et amorti comptablement sur 5 ans en linéaire et fiscalement sur 5 ans en dégressif). Le plan retenu par le groupe est linéaire et prévoit que la subvention est un produit qui doit être rattaché aux résultats des exercices futurs.

5- Une provision pour hausse des prix de 70 000 € figure au bilan de la société au 31/12/N.
Au cours de l'exercice N, ont été comptabilisées :
- une dotation de 15 000 € ;
- et une reprise de 24 000 €.

5- La société a comptabilisé en charges au 31/12/N-1 une participation des salariés de 60 000 €. Le montant de la participation comptabilisé au 31/12/N s'élève à 90 000 €.

6- La société a évalué ses engagements de retraite au 31/12/N.
Indemnité de départ évaluée au 31/12/N= 210 000 €
Indemnité de départ évaluée au 31/12/N-1= 180 000 €
La société a inscrit le montant de son engagement en annexe mais n'a pas comptabilisé de provision.

La fiscalité différée sera retraitée sur la base d'un impôt sur les sociétés au taux normal de 331/3%.

Passer les écritures de retraitements obligatoires et préférentiels nécessaires pour l'établissement du bilan consolidé et du compte de résultat consolidé le 31/12/N.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 18

Les dirigeants du groupe OFFICE souhaitent présenter des comptes consolidés au 31/12/N.

La société OFFICE détient 60% du capital de la société EDAN.

Vous disposez des informations nécessaires en annexe 1.

Le groupe OFFICE, conformément à la législation publiée des comptes consolidés en appliquant les règles et les méthodes préférentielles faisant l'objet de l'arrêté 1999 portant homologation du règlement 99-02 du Comité de la réglementation comptable.

La fiscalité différée sera retraitée sur la base d'un impôt sur les sociétés au taux normal de 331/3%.

Travail à faire

1) A l'aide de l'annexe, procéder aux écritures de retraitements obligatoires et préférentiels pour la consolidation de N.

2) Procéder au retraitement de la subvention d'investissement au 31/12/N en admettant que l'immobilisation est amortie en dégressif dans les comptes individuels de EDAN alors que le plan comptable de consolidation groupe prévoit un rythme d'amortissement linéaire.

ANNEXE 1

1- Le bilan du 31/12/N de la société EDAN comprend :

- à l'actif : écart de conversion 60 000 € qui a donné lieu à la constitution d'une provision pour perte de change;
- au passif : écart de conversion 21 000 €.

2- La société EDAN a comptabilisé en charges au 31/12/N la contribution ORGANIC pour un montant de 90 000 €; celle de N-1 s'élevait à 60 000 €;

3- Au bilan de l'exercice N de la société EDAN figure une subvention de 32 000 € obtenue pour un matériel acquis début N-2 pour 160 000 € (matériel subventionné à hauteur de 50%). A la fin de l'exercice N, un montant de 16 000 € avait été viré au compte de résultat sur la base des amortissements linéaires du matériel (5 ans). Le plan retenu par le groupe est linéaire et prévoit le rattachement de la subvention aux exercices futurs.

4- Une provision pour hausse des prix de 240 000 € a été comptabilisée dans les comptes individuels de la société EDAN au 31/12/N-6. Cette provision a été reprise au 31/12/N.

5- Des frais d'acquisition d'un matériel d'un montant de 30 000 € ont été comptabilisés en charges, au début de l'exercice N, dans les comptes individuels de la société EDAN.

Le coût d'acquisition de ce matériel (hors frais d'acquisition) s'élève à 210 000 €. Sa durée de vie est estimée à 10 ans.

6- La société EDAN a émis début N-3 un emprunt obligataire d'un montant de 3 000 000 € et d'une durée de 10 ans, par émission de 30 000 obligations d'une valeur nominale de 100 € émises au prix de 95 €. Taux 4,5% l'an.

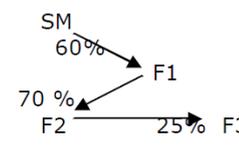
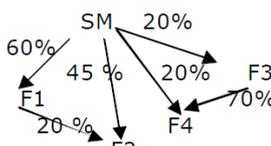
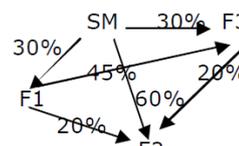
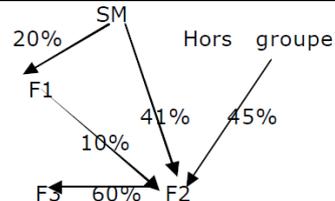
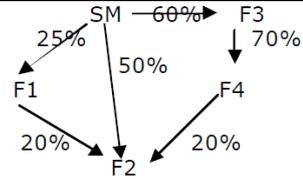
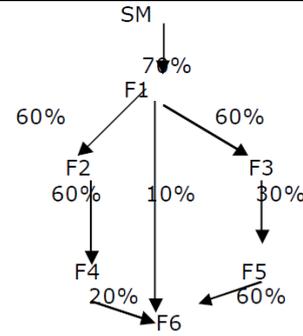
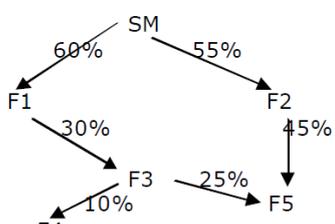
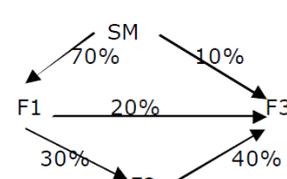
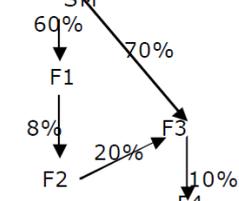
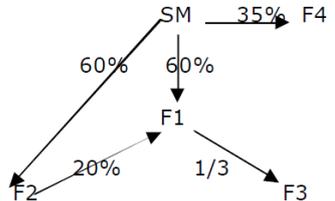
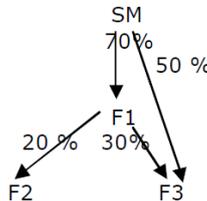
Les fonds sont versés en banque sous déduction de 3% de frais d'émission.

Dans les comptes individuels, la société EDAN a amorti la prime de remboursement au prorata des intérêts courus et a choisi d'enregistrer les frais d'émission en charges.

27COM230 - Les comptes de groupe

EXERCICE 19

Considérer les 12 schémas de groupes de sociétés présentés ci-dessous. Sauf indication contraire les pourcentages indiqués correspondent aussi bien aux droits de votes qu'aux droits financiers dans les capitaux propres à fin N. Au niveau de la société mère calculer les pourcentages d'intérêt, puis les pourcentages de contrôle. Indiquer la forme du contrôle puis la méthode de consolidation à utiliser. La société DEHAN ne détient pas d'actions sans droits de vote (ADP).

<p>Schéma n° 1</p> 	<p>Schéma n° 2</p> 	<p>Schéma n° 3</p> 
<p>Schéma n° 4</p>  <p>Participation de SM dans F2 détenue depuis plus de 2ans.</p>	<p>Schéma n° 5</p>  <p>Le capital de F1 comprend 60 % d'ADP sans droit de vote</p>	<p>Schéma n° 6</p> 
<p>Schéma n° 7</p>  <p>Participation de F2 dans F5 détenue depuis 2 ans. Aucun autre associé ne détient une fraction supérieure.</p>	<p>Schéma n° 8</p> 	<p>Schéma n° 9</p> 
<p>Schéma n° 10</p>  <p>F3 : Société dirigée d'un commun accord avec deux partenaires.</p>	<p>Schéma n° 11</p>  <p>F3 : Société étrangère en cours de nationalisation sans possibilité de transfert de fonds</p>	<p>Schéma n° 12</p> 