

GUIDE
D'APPLICATION

QUATRIEME PARTIE :

Comptes consolidés

&

Comptes combinés

APPLICATION 128

Organigramme du groupe, pourcentages de contrôle et pourcentages d'intérêts

Présentation du groupe

Soit un groupe dont l'activité essentielle est la distribution de produits alimentaires à travers une chaîne de magasins à son enseigne.

Ce groupe est constitué des sociétés suivantes :

- La société holding H qui n'a pas d'autres activités que de détenir des participations dans les autres sociétés et de gérer la trésorerie du groupe ;
- La société A qui constitue une centrale d'achat pour l'ensemble des magasins de la chaîne, mais également pour la société D dans laquelle la société H possède une participation minoritaire (25%) ;
- La société B constituée de 18 établissements correspondant à 18 magasins ;
- La société C fabricant des produits congelés qui n'a comme unique client que la société B ;
- La société D qui est également une chaîne de magasins indépendante, mais dans laquelle la société H possède des participations et qui utilise la centrale d'achat A, détenue par le groupe H.

Répartition du capital de chaque société

- Société H, capital de 20 000 actions détenues par des personnes physiques ;
- Société A, capital de 100 000 actions possédées par H (90%), et divers ;
- Société B, capital de 50 000 actions possédées par H (90%), et divers ;
- Société C capital de 40 000 actions possédées par H (90%), et divers ;
- Société D, capital de 120 000 actions possédées par H (30 000) et trois autres actionnaires détenant chacun 25%.
- Société A détient 60% de E
- Société B détient 30% de F
- Société C détient 55% de G
- Société D détient 70% de I

(Les actions de chaque société ont un nominal de 10 000 F)

1. Principe

- **Pourcentage de contrôle**

Le pourcentage de contrôle représente la capacité d'un groupe à contrôler une entité, directement ou indirectement, grâce aux droits de vote substantiels détenus.

Les droits substantiels ou substantifs sont les droits de vote ou autres droits contractuels qui donnent à l'investisseur la capacité de diriger les activités clés de l'entité.

Les droits de vote résultant de la détention juridique sont déterminés à partir du pourcentage de contrôle. Le contrôle indirect n'existe que par l'intermédiaire d'entités sous contrôle.

- **Actions sans droit de vote**

Cette catégorie d'actions qui ne donnent pas droit de vote lors des assemblées est à exclure du calcul des pourcentages de contrôle.

- **Actions à droit de vote double**

Lorsqu'il existe des actions permettant d'obtenir dans les assemblées un droit de vote double par rapport aux autres actions, il faut en tenir compte dans le calcul du pourcentage de contrôle.

- **Droits de vote potentiels**

Les droits de vote potentiels sont des droits permettant d'obtenir des droits de vote dans l'entité contrôlée ou sous influence notable, par exemple ceux qui découlent d'instruments convertibles ou d'options, y compris de contrats à terme de gré à gré. Ils ne sont pris en compte que si les droits sont substantifs. Ces droits confèrent à l'entité mère la capacité pratique de diriger la politique financière et opérationnelle de la filiale.

- **Pourcentage d'intérêt**

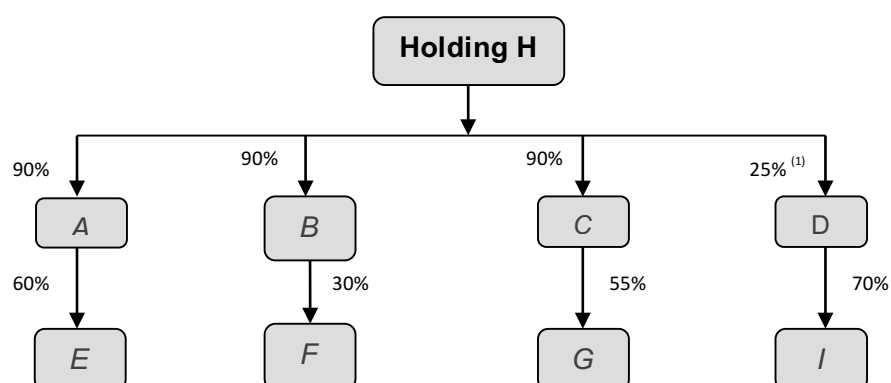
Il représente la part du groupe, directe ou indirecte, dans les capitaux propres d'une entité. Ce pourcentage est celui qui servira dans toutes les écritures de consolidation,

Le pourcentage d'intérêt est égal au pourcentage de participation directe majoré du produit des pourcentages de participation indirecte sur toute la longueur de la chaîne de participation.

En cas de participation indirecte par plusieurs chaînes, il convient de procéder comme suit :

- pour chaque chaîne, on multiplie le pourcentage de chaque entité constituant la chaîne ;
- ensuite, on effectue la somme des pourcentages ainsi obtenus pour chaque chaîne.

2. Organigramme du groupe



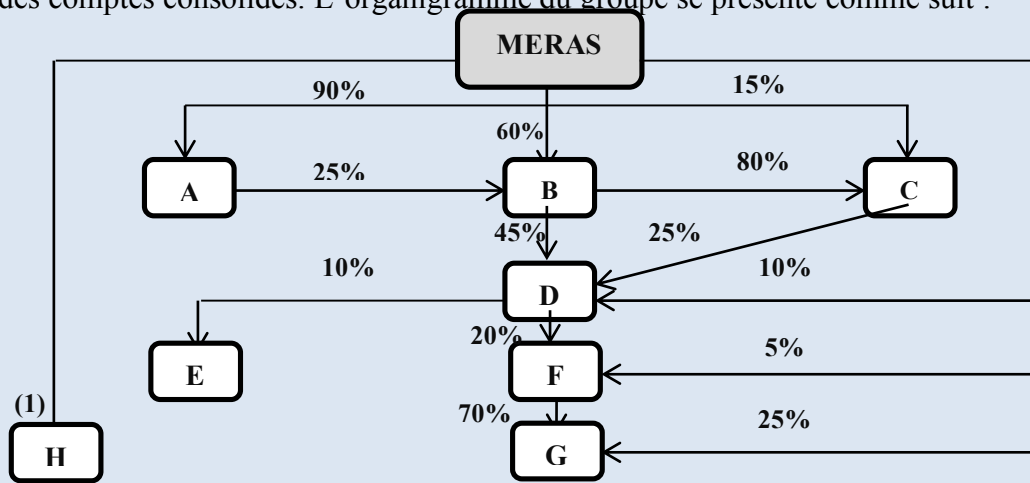
(1) $30\,000 / 120\,000 = 25\%$

3. Détermination des pourcentages de contrôle et d'intérêts

Nom des entités	Pourcentages de contrôle	Nature du contrôle	Pourcentages d'intérêt
H	100%	Contrôle exclusif	100%
A	90%	Contrôle exclusif	90%
B	90%	Contrôle exclusif	90%
C	90%	Contrôle exclusif	90%
D	25%	Contrôle conjoint	25%
E	60%	Contrôle exclusif	$90\% \times 60\% = 54\%$
F	30%	Influence notable	$90\% \times 30\% = 27\%$
G	55%	Contrôle exclusif	$90\% \times 55\% = 49,5\%$
I	0%	Pas de contrôle	$25\% \times 70\% = 17,5\%$

APPLICATION 129**Périmètre de consolidation et méthodes de consolidation**

La société **MERAS** est société mère d'un ensemble de sociétés et, à ce titre présente des comptes consolidés. L'organigramme du groupe se présente comme suit :



Le capital de H est composé de :

- 40 000 actions ordinaires ;
- 4 000 actions à vote double
- 8 000 actions sans droit de vote.

La société mère MERAS détient 12 000 actions ordinaires et 3 800 actions à vote double. Elle est également propriétaire de 20 000 obligations convertibles en actions (OCA) de l'entité H (une action H pour 2 obligations). L'entité H a émis 20 000 obligations convertibles en actions. Les droits de vote potentiels sont considérés comme substantifs

Le capital de H est détenu par deux autres actionnaires à part égale.

1. Principe

- **Périmètre de consolidation**

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des entités dont les comptes annuels sont pris en considération pour l'établissement des comptes du groupe.

Il est délimité en fonction de la nature et de l'importance des liens existants entre l'entité consolidante et les entités sur lesquelles elles peuvent exercer un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable.

- **Méthode de consolidation**

Le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés préconise les trois méthodes de consolidation suivantes :

- l'intégration globale ;
- l'intégration proportionnelle ;
- la mise en équivalence.

- **Méthode de l'intégration globale**

Les comptes des entités placées sous le contrôle exclusif de l'entité consolidante sont consolidés par intégration globale.

- **Méthode de l'intégration proportionnelle**

Les comptes des entités contrôlées conjointement avec d'autres associés ou actionnaires par l'entité consolidante sont consolidés par intégration proportionnelle (art. 80 alinéa 2 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

- **Mise en équivalence**

Les comptes des entités sur lesquelles l'entité consolidante exerce une influence notable sont consolidés par mise en équivalence (art. 80, alinéa 3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable).

2. Pourcentages de contrôle, pourcentages d'intérêts et méthodes de consolidation

Nom des entités	% de contrôle			Nature du contrôle	Méthode de consolidation	% d'intérêt		
	Direct	Indirect	Total			Direct	Indirect	Total
A	90%	-	90%	Contrôle exclusif	Intégration globale	90%	-	90%
B	60%	25%	85%	Contrôle exclusif	Intégration globale	60%	$90\% \times 25\% = 22,5\%$	82,5%
C	15%	80%	95%	Contrôle exclusif	Intégration globale	15%	$82,5\% \times 80\% = 66\%$	81%
D	10%	45% + 25%	80%	Contrôle exclusif	Intégration globale	10%	$(82,5\% \times 45\%) + (81 \times 25\%) = 57,37\%$	67,37%
E	-	10%	10%	Pas de contrôle	Non consolidée	-	$67,37\% \times 10\% = 6,73\%$	6,73%
F	5%	20%	25%	Influence notable	Mise en équivalence	5%	$67,37\% \times 20\% = 13,47\%$	18,47%
G	25%	-	25%	Influence notable	Mise en équivalence	25%	$18,47\% \times 70\% = 12,92\%$	37,92%
H	(1) 51,03%	-	51,03%	Contrôle exclusif	Intégration globale	(2) 30,38%	-	30,38%

(1) Le pourcentage de contrôle de la mère dans H est de:

$$\frac{(12\ 000 \times 1) + (3\ 800 \times 2) + (10\ 000 \times 1)}{(40\ 000 \times 1) + (4\ 000 \times 2) + (8\ 000 \times 0) + (10\ 000 \times 1)} = 51,03\%$$

(2) Le pourcentage d'intérêt de la mère dans H est de :

$$\frac{12\ 000 + 3\ 800}{40\ 000 + 4\ 000 + 8\ 000} = 30,38\%$$

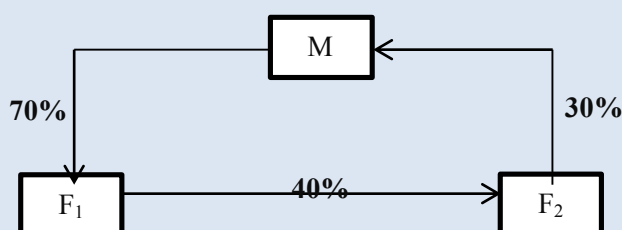
3. Périmètre de consolidation

Le périmètre de consolidation est constitué des entités MERAS, A, B, C, D, F, G, H.

APPLICATION 130

Participations circulaires

L'organigramme du groupe G₁ se présente comme suit :



La société F2 est sous contrôle conjoint.

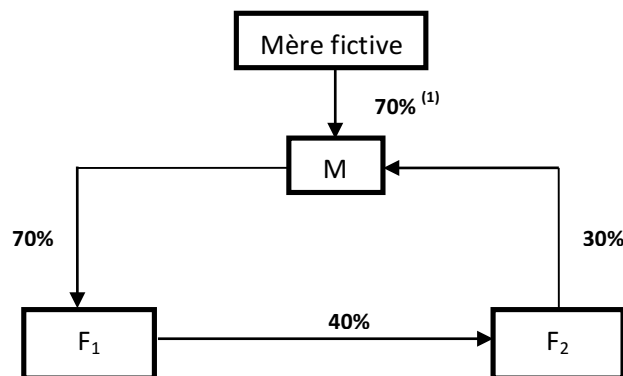
Intérêts des actionnaires de l'entité mère M :

$$\text{Dans M} = \frac{1-0,30}{1-(0,7 \times 0,4 \times 0,3)} = 76,42\%$$

$$\text{Dans F}_1 = \frac{(1-0,3) \times 0,7}{1-(0,7 \times 0,4 \times 0,3)} = 53,49\%$$

$$\text{Dans F}_2 = \frac{(1-0,3) \times 0,7 \times 0,4}{1-(0,7 \times 0,4 \times 0,3)} = 21,39\%$$

☞ **Remarque :** Il est également possible de formaliser le problème sous forme d'un système d'équations. Pour ce faire, on intègre dans l'organigramme du groupe une entité "mère fictive".



$$(1) 100\% - 30\% = 70\%$$

$$M = 0,7 + 0,3 \times F2$$

$$F1 = 0,7 \times M$$

$$F2 = 0,4 \times F1$$

$$M = 0,7 + 0,3 \times (0,4 \times 0,7 \times M) = 0,7 + 0,084 M$$

$$M - 0,084 M = 0,7$$

$$0,916 M = 0,7$$

$$\text{Soit } M = 0,7/0,916 = 76,42\%$$

$$F1 = 0,7 \times 76,42\% = 53,49\%$$

$$F2 = 0,4 \times 53,49\% = 21,39\%$$

Une entité A a été créée spécialement par les dirigeants de l'entité consolidante C. L'activité de l'entité A consiste en l'acquisition d'équipements très performants destinés à être loués aux filiales de l'entité consolidante C. Les dirigeants de l'entité consolidante détiennent la majorité en AGE de l'entité A et ils se sont portés garants auprès de la banque.

1. Critères d'appréciation du contrôle d'une entité ad hoc

- **Critère 1** : l'entité consolidante dispose en réalité des pouvoirs de décision, assortis ou non des pouvoirs de gestion sur l'entité ad hoc ou sur les actifs qui la composent, même si ces pouvoirs ne sont pas effectivement exercés.
Elle a, par exemple, la capacité de dissoudre l'entité ad hoc, d'en changer les statuts, ou, au contraire, de s'opposer formellement à leur modification,
- **Critère 2** : l'entité consolidante a, de fait, la capacité de bénéficier de la majorité des avantages économiques de l'entité ad hoc, que ce soit sous forme de flux de trésorerie ou de droit à une quote-part d'actif net, de droit de disposer d'un ou de plusieurs actifs, de droit à la majorité des actifs résiduels en cas de liquidation,
- **Critère 3** : l'entité consolidante supporte la majorité des risques relatifs à l'entité ad hoc ; tel est le cas si les investisseurs extérieurs bénéficient d'une garantie, de la part de l'entité ad hoc ou de l'entité consolidante, leur permettant de limiter de façon importante leur prise de risques

Une entité ad hoc est consolidée si les conditions du premier et du deuxième critère ou du premier et du troisième critère sont remplies. En outre, dès lors que les deuxième et troisième critères se trouvent réunis, l'entité ad hoc est également consolidée, car considérée comme contrôlée.

La prédominance du critère des pouvoirs de décision ne s'applique qu'aux entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances.

2. Appréciation du contrôle exercée sur l'entité A

Il s'agit d'un contrôle exclusif. En effet, l'entité A a été créée spécifiquement, l'entité consolidante C détient les pouvoirs de décisions (majorité en AGE) et elle s'est portée garante. Il s'agit donc d'une entité ad hoc (son intégration doit se faire de manière globale).

APPLICATION 132

Consolidation par intégration globale

Une entité M a acquis lors de la création de la filiale F le 10 février N-2, 45% des titres. Les titres détenus par l'entité M lui confère depuis cette acquisition un contrôle exclusif sur la filiale F.

Les comptes de l'entité M (10 000 actions de 10 000) et d'une filiale F (500 actions de 10 000) se présentent ainsi au 31 décembre N :

Bilan de M

Actif		Passif	
Immobilisations	135 000 000	Capital	100 000 000
Titres F (225 actions à 10 000)	2 250 000	Réserves	25 000 000
Actifs circulants	12 750 000	Résultat	5 000 000
		Dettes	20 000 000
	150 000 000		150 000 000

Compte de résultat de M

Charges	395 000 000	Produits	400 000 000
Résultat	5 000 000		
	400 000 000		400 000 000

Bilan de F

Actif		Passif	
Immobilisations	10 000 000	Capital	5 000 000
Actifs circulants	5 500 000	Réserves	4 000 000
		Résultat	1 500 000
		Dettes	5 000 000
	15 500 000		15 500 000

Compte de résultat de F

Charges	43 500 000	Produits	45 000 000
Résultat	1 500 000		
	45 000 000		45 000 000

Dès lors que l'entité mère exerce un contrôle exclusif sur la filiale F, la méthode de consolidation est celle de l'intégration globale.

1. Approche méthodologique

L'intégration globale consiste à reprendre :

- **au bilan de l'entité mère**, l'intégralité (100%) de tous les postes de l'actif et du passif du bilan de la filiale,
- **au compte de résultat de l'entité mère**, l'intégralité (100%) de tous les postes de charges et de produits qui participent à la formation du résultat net de la filiale.

Ensuite, on procède :

- à l'élimination de l'actif du bilan de l'entité mère, des titres de participation détenus dans la filiale par imputation sur les réserves,
- au partage des capitaux propres (y compris le résultat) de la filiale qui seront répartis entre :
 - la part du groupe correspondant aux intérêts de l'entité mère et ;
 - la part correspondant aux intérêts minoritaires.

2. Reprise des comptes des deux entités

• Ecritures de consolidation du bilan :

31/12/N			
Immobilisations		135 000 000	
Titres F		2 250 000	
Actifs circulants		12 750 000	
	Capital M		100 000 000
	Réserves M		25 000 000
	Résultat M		5 000 000
	Dettes		20 000 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de l'entité mère M)</i>			
Immobilisations		10 000 000	
Actifs circulants		5 500 000	
	Capital F		5 000 000
	Réserves F		4 000 000
	Résultat F		1 500 000
	Dettes		5 000 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de la filiale F)</i>			

- **Ecritures de consolidation du compte de résultat :**

31/12/N			
Charges		395 000 000	
Résultat global		5 000 000	
	Produits		400 000 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la mère M)</i>			
Charges		43 500 000	
Résultat global		1 500 000	
	Produits		45 000 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la filiale F)</i>			

3. Tableau et écritures de partage des capitaux propres

- **Tableau de partage des capitaux propres de la filiale F**

Eléments	Total de F	Part du groupe (45%)	Part des minoritaires (55%)
Capital	5 000 000	2 250 000	2 750 000
Réserves	4 000 000	1 800 000	2 200 000
Total	9 000 000	4 050 000	4 950 000
Titres de participation		-2 250 000	
Réserves consolidées		1 800 000	
Résultat consolidé	1 500 000	675 000	825 000

- **Ecritures de partage des capitaux propres**

Capital M		100 000 000	
Réserves M		25 000 000	
Résultat M		5 000 000	
	Capital		100 000 000
	Réserves consolidées		25 000 000
	Résultat consolidé		5 000 000
<i>(Partage des capitaux propres de la mère M)</i>			
Capital F		5 000 000	
Réserves F		4 000 000	
	Titres F		2 250 000
	Réserves consolidées		1 800 000
	Intérêts minoritaires		4 950 000
<i>(Partage des capitaux propres hors résultat de la filiale F)</i>			
Résultat F		1 500 000	
	Réserves consolidées		675 000
	Intérêts minoritaires		825 000
<i>(Partage du résultat de la filiale F)</i>			

4. Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés

Bilan consolidé au 31 décembre N

Immobilisations (135 000 000 + 10 000 000)	145 000 000	Capital	100 000 000
Actifs circulants (12 750 000 + 5 500 000)	18 250 000	Réserves consolidées (25 000 000 + 1 800 000)	26 800 000
		Résultat consolidé (5 000 000 + 675 000)	5 675 000
		Part du groupe	132 475 000
		Intérêts minoritaires (4 950 000 + 825 000)	5 775 000
		Dettes (20 000 000 + 5 000 000)	25 000 000
Total	163 250 000	Total	163 250 000

Compte de résultat consolidé

Produits (400 000 000 + 45 000 000)	445 000 000
Charges (395 000 000 + 43 500 000)	- 438 500 000
Résultat net de l'ensemble consolidé	6 500 000
Intérêts minoritaires	- 825 000
Résultat net (part du groupe)	5 675 000

APPLICATION 133

Consolidation par intégration proportionnelle

On reprend l'application 126 en considérant que la filiale F est placée sous le contrôle conjoint de l'entité M détenant 45% des actions et d'une autre entité qui en détient 55%. En effet, un accord contractuel prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun par les deux associés.

1. Approche méthodologique

L'intégration proportionnelle consiste à :

- intégrer dans les comptes de l'entité consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entité consolidée, après retraitements éventuels ; aucun intérêt minoritaire n'est donc constaté ;
- éliminer les opérations et comptes entre l'entité intégrée proportionnellement et les autres entités consolidées.

2. Reprise des comptes des deux entités

- **Ecritures de consolidation du bilan :**

31/12/N			
Immobilisations		135 000 000	
Titres F		2 250 000	
Actifs circulants		12 750 000	
	Capital M		100 000 000
	Réserves M		25 000 000
	Résultat M		5 000 000
	Dettes		20 000 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de la mère M)</i>			
Immobilisations (10 000 000 x 45%)		4 500 000	
Actifs circulants (5 500 000 x 45%)		2 475 000	
	Capital F (5 000 000 x 45%)		2 250 000
	Réserves F (4 000 000 x 45%)		1 800 000
	Résultat F (1 500 000 x 45%)		675 000
	Dettes (5 000 000 x 45%)		2 250 000
<i>(Reprise des comptes de bilan de la fille F)</i>			

- **Ecriture de consolidation du compte de résultat :**

31/12/N			
Charges		395 000 000	
Résultat global		5 000 000	
	Produits		400 000 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la mère M)</i>			
Charges (43 500 000 x 45%)		19 575 000	
Résultat global (1 500 000 x 45%)		675 000	
	Produits (45 000 000 x 45%)		20 250 000
<i>(Reprise des comptes de gestion de la fille F)</i>			

3. Détermination des capitaux propres consolidés et élimination des titres de participation

Lorsqu'il s'agit d'une intégration proportionnelle, aucun partage n'est à effectuer étant donné que seule la fraction du patrimoine de la filiale appartenant à l'entité consolidante a fait l'objet d'une intégration.

Capital M		100 000 000	
Réserves M		25 000 000	
Résultat M		5 000 000	
	Capital		100 000 000
	Réserves consolidées		25 000 000
	Résultat consolidé		5 000 000
<i>(Partage des capitaux propres de la mère M)</i>			
Capital F		2 250 000	
Réserves F		1 800 000	
	Titres F		2 250 000
	Réserves consolidées		1 800 000
<i>(Partage des capitaux propres hors résultat de la filiale F)</i>			
Résultat F		675 000	
	Résultat consolidé		675 000
<i>(Partage du résultat de la filiale F)</i>			

4. Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés

Bilan consolidé au 31 décembre N

Immobilisations (135 000 000 + 4 500 000)	139 500 000	Capital	100 000 000
Actifs circulants (12 750 000 + 2 475 000)	15 225 000	Réserves consolidées (25 000 000 + 1 800 000)	26 800 000
		Résultat consolidé (5 000 000 + 675 000)	5 675 000
		Part du groupe	132 475 000
		Dettes (20 000 000 + 2 250 000)	22 250 000
Total	154 725 000	Total	154 725 000

Compte de résultat consolidé (1)

Produits (400 000 000 + 20 250 000)	420 250 000
- Charges (395 000 000 + 19 575 000)	- 414 575 000
Résultat net de l'ensemble consolidé	5 675 000
- Intérêts minoritaires	0
Résultat net (part du groupe)	5 675 000

APPLICATION 134**Mise en équivalence**

On reprend l'**application 126** en considérant que bien que détenant 45% du capital de F, l'entité M n'exerce sur cette dernière qu'une influence notable puisqu'une autre entité détenant 55% de ce même capital exerce un contrôle exclusif.

1. Approche méthodologique

La mise en équivalence consiste à :

- Substituer à la valeur comptable des titres détenus, la quote-part des capitaux propres y compris le résultat de l'exercice déterminé d'après les règles de consolidation;
- Eliminer les opérations et comptes entre l'entité mise en équivalence et les autres filiales consolidées.

Les titres mis en équivalence représentent la quote-part des capitaux propres qui revient à l'entité mère dans les filiales ainsi consolidées.

2. Reprise des seuls comptes de l'entité mère (ceux de F ne sont pas intégrés)

- **Ecritures de consolidation du bilan**

31/12/N			
Immobilisations		135 000 000	
Titres F		2 250 000	
Actifs circulants		12 750 000	
	Capital M		100 000 000
	Réserves M		25 000 000
	Résultat M		5 000 000
	Dettes		20 000 000

- **Ecritures de consolidation du compte de résultat**

31/12/N			
Charges		395 000 000	
Résultat global		5 000 000	
	Produits		400 000 000

3. Détermination des capitaux propres consolidés et mise en équivalence des titres de la filiale

Capital M	100 000 000	
Réserves M	25 000 000	
Résultat M	5 000 000	
Capital		100 000 000
Réserves consolidées		25 000 000
Résultat consolidé		5 000 000
Titres mis en équivalence 45% (5 000 000 + 4 000 000 + 1 500 000)	4 725 000	
Titres F		2 250 000
Réserves consolidées [45% x (5 000 000 + 4 000 000) - 2 250 000]		1 800 000
Résultat consolidé 45% x 1 500 000		675 000

4. Ecritures de consolidation du compte de résultat

	31/12/N	
Résultat global	675 000	
Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence		675 000

5. Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés

Bilan consolidé au 31 décembre N

Immobilisations	135 000 000	Capital	100 000 000
Titres mis en équivalence	4 725 000	Réserves consolidées (25 000 000 + 1 800 000)	26 800 000
Actifs circulants	12 750 000	Résultat consolidé (5 000 000 + 675 000)	5 675 000
		Part du groupe	132 475 000
		Dettes	20 000 000
	152 475 000		152 475 000

Compte de résultat consolidé (1)

Produits	400 000 000
- Charges	- 395 000 000
Résultat net des entités intégrées	5 000 000
- Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence	675 000
Résultat net de l'ensemble consolidé	5 675 000
- Intérêts minoritaires	0
Résultat net (part du groupe)	5 675 000

APPLICATION 135

Ecart d'évaluation et d'acquisition positif (intégration globale)

Une entité mère M prend une participation de 80% dans une filiale F pour 50 000 000 le 01/01/N. A la date de l'opération, les capitaux propres s'élèvent 25 000 000 et un terrain était inscrit au bilan pour 15 000 000. La juste valeur du terrain est de 30 000 000. De plus, la marque est évaluée pour 10 000 000 et les provisions pour engagements retraite s'élèvent à 7 500 000. Enfin, un brevet inscrit au bilan pour une valeur de 20 000 000 a une juste valeur de 26 000 000. La durée d'utilité de l'écart d'acquisition est prévisible, mais ne peut être déterminée de façon fiable.

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 25%.

1. Principes généraux

- **Ecart de consolidation**

Lors de l'entrée dans le périmètre de consolidation et de la modification des participations ultérieures, un écart de de consolidation est calculé par différence entre :

- ✓ **d'une part**, le coût d'acquisition des titres ;
- ✓ **et d'autre part**, la part des capitaux propres que représentent ces titres pour l'entité consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre et de la modification des participations ultérieures.

L'écart de consolidation permet de distinguer **l'écart d'évaluation et l'écart d'acquisition**:

- **Ecart d'évaluation**

L'écart d'évaluation positif ou négatif afférent à certains éléments identifiables de l'actif ou du passif correspond à la différence entre la valeur d'entrée dans le bilan consolidé (éléments identifiables de l'actif et du passif réestimés à la juste valeur) et la valeur comptable du même élément dans l'entité contrôlée. Tous les écarts d'évaluation donnent lieu à une imposition différée.

- **Ecart d'acquisition**

L'écart d'acquisition est un écart résiduel qui correspond à la quote part de l'écart de consolidation non affectable à l'actif et au passif de l'entité.

Lorsqu'il existe, l'écart d'acquisition correspond également à la différence entre le coût d'acquisition des titres et la quote-part de l'entité mère dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (capitaux propres réestimés à la juste valeur). Il n'y a pas d'impôt différé sur l'écart d'acquisition.

- **Date d'acquisition**

La date d'acquisition correspond à la date de prise de contrôle ou d'influence notable de l'entité acquise et donc la date d'entrée dans le périmètre de consolidation.

Lorsque l'acquisition s'effectue par des achats successifs de titres, la date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle ou l'influence notable de l'entité acquise.

- **Période d'évaluation**

La période d'évaluation ne doit pas excéder 12 mois à compter de la date d'acquisition.

La période d'évaluation est la période qui suit la date d'acquisition et pendant laquelle l'acquéreur peut ajuster, de manière rétrospective, les montants provisoires comptabilisés afin de refléter les informations nouvelles obtenues à propos des faits et circonstances qui prévalaient à la date d'acquisition.

- **Comptabilisation initiale de l'écart d'acquisition positif**

L'écart d'acquisition positif (goodwill) est considéré comme une survalueur. Il représente les avantages que procure la prise de participation. L'écart d'acquisition est inscrit à l'actif immobilisé dans la rubrique des immobilisations incorporelles. En contrepartie, il convient :

- soit, de diminuer la valeur d'entrée de la participation de l'acquéreur en créditant le poste "Titres de participation"
- soit, d'augmenter directement les capitaux propres de l'acquéreur en créditant le poste "Réserves consolidées" de l'acquéreur.

- **Amortissement de l'écart d'acquisition**

Lorsque la durée d'utilité de l'écart d'acquisition est limitée, il est amorti linéairement sur la limite prévisible de cette durée déterminée par l'entité. Si la durée d'utilité ne peut être déterminée de manière fiable, l'écart d'acquisition sera amorti sur 10 ans.

Par contre, lorsque la durée d'utilité est non limitée, l'écart d'acquisition ne fait pas l'objet d'amortissement. Lorsque la durée d'utilité non limitée au départ devient limitée, la valeur actuelle de l'écart d'acquisition à la date du changement d'estimation (un test de dépréciation est réalisé et l'écart d'acquisition, le cas échéant fait l'objet d'une dépréciation), est amortie sur la durée d'utilité résiduelle. L'impact de ce changement de durée d'utilité est traité de façon prospective.

- **Dépréciation de l'écart d'acquisition**

Un écart acquisition amortissable ou non doit faire l'objet obligatoirement d'un test de dépréciation qu'il existe ou non un indice de perte de valeur.

S'il n'est pas possible de déterminer la valeur actuelle de l'écart d'acquisition pris isolément, ce qui est souvent le cas en pratique, il convient de déterminer la valeur actuelle du groupe d'actifs immobilisés auquel il appartient. En cas de dépréciation à comptabiliser dans un groupe d'actifs, elle est allouée, en premier, à l'écart d'acquisition, puis aux autres actifs immobilisés appartenant à ce groupe. Les dépréciations relatives à l'écart d'acquisition ne seront jamais reprises en résultat.

- **Ecart de consolidation**

Coût d'acquisition des titres	: 50 000 000
Quote part dans les capitaux propres $25000\ 000 \times 80\%$: <u>-20 000 000</u>
Ecart de consolidation	= 30 000 000

- **Ecart d'évaluation**

Plus-value sur le terrain $(30\ 000\ 000 - 15\ 000\ 000)$: 15 000 000
Plus-value sur la marque	: 10 000 000
Plus-value sur le brevet $(26\ 000\ 000 - 20\ 000\ 000)$: 6 000 000
Provisions pour engagement retraite	: <u>-7 500 000</u>
Plus-value nette I	= 23 500 000

Imposition différée

- Impôt différé passif sur le terrain $(15\ 000\ 000 \times 25\%)$: -3 750 000
- Impôt différé passif sur la marque $(10\ 000\ 000 \times 25\%)$: -2 500 000
- Impôt différé passif sur le brevet $(6\ 000\ 000 \times 25\%)$: -1 500 000

- Impôt différé actif sur provisions pour engagement de retraite (7 500 000 x 25%)	: 1 875 000
Total impôt différé II (23 500 000 x 25%)	= 5 875 000
Ecart d'évaluation (I - II)	= 17 625 000

Part du groupe : $17\,625\,000 \times 80\% = 14\,100\,000$

Part hors groupe : $17\,625\,000 \times 20\% = 3\,525\,000$ (Intérêts minoritaires).

- **Ecart d'acquisition**

1ère méthode :

Ecart de consolidation	: 30 000 000
Part du groupe dans l'écart d'évaluation	: - 14 100 000
Ecart d'acquisition	= 15 900 000

🔊 **Vérification : Ecart de consolidation = 14 100 000 + 15 900 000 = 30 000 000**

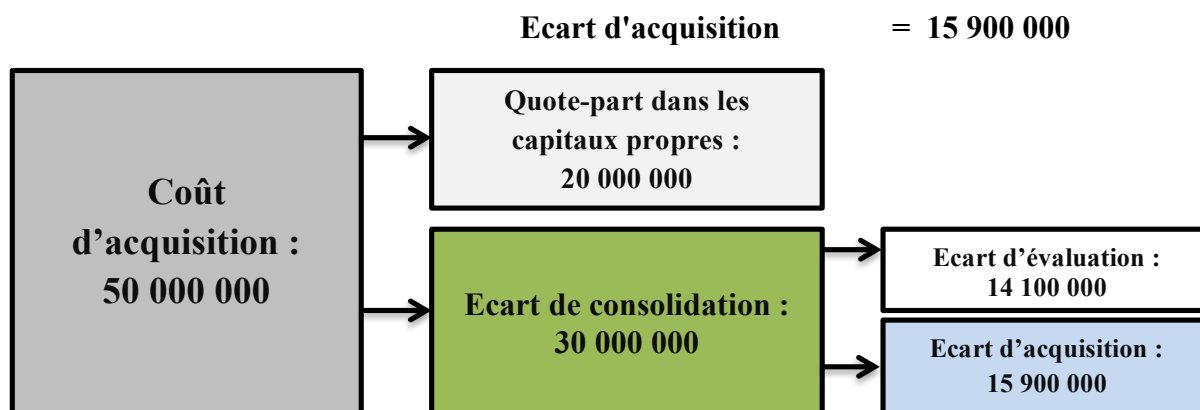
2ème méthode :

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :**

Capitaux propres	: 25 000 000
Ecart d'évaluation	: 17 625 000
Juste valeur des actifs et passifs identifiables	= 42 625 000

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la part acquise dans l'actif net comptable corrigé (juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis) à la date d'acquisition de cette entité constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition	: 50 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (80% x 42 625 000)	: - 34 100 000
Ecart d'acquisition	= 15 900 000



- **Ecritures au bilan de l'écart d'évaluation**

Terrain	15 000 000	
Marque	10 000 000	
Brevet	6 000 000	
Provision pour engagement de retraite		7 500 000
Impôt différé passif (solde)		5 875 000
Titres de participation		14 100 000
Intérêts minoritaires		3 525 000

☞ **Remarque :** Il est également possible d'inscrire l'écart d'évaluation directement dans un compte "réserves de réestimation", réserves qui seront au moment du partage des capitaux propres, ventilées entre le groupe et les minoritaires.

Terrain	15 000 000	
Marque	10 000 000	
Brevet	6 000 000	
Provision pour engagement de retraite		7 500 000
Impôt différé passif (solde)		5 875 000
Réserves de réestimation		17 625 000

- **Ecritures au bilan de l'écart d'acquisition**

- Constatation de l'écart d'acquisition

Ecart d'acquisition	15 900 000	
Titres de participation F ou réserves consolidées		15 900 000

- Amortissement de l'écart d'acquisition

Résultat groupe (ou résultat consolidé)	1 590 000	
Ecart d'acquisition (Amortissement : 15 900 000 : 10)		1 590 000

- **Ecritures au compte de résultat de l'amortissement de l'écart d'acquisition**

Dotations aux amortissements	1 590 000	
Résultat global		1 590 000

APPLICATION 136**Ecart d'acquisition positif****(entité mise en équivalence)**

Une entité M a acquis, le 01/10/N, 25% des titres d'une filiale F_1 pour un montant global de 170 000 000. Les éléments identifiables suivants, ont été valorisés au 1/10/N: L'ensemble immobilier évalué à 170 000 000 (40 000 000 pour le terrain et 130 000 000 pour le bâtiment industriel) inscrit à l'actif du bilan pour une valeur comptable nette de 110 000 000 (30 000 000 pour le terrain et 80 000 000 pour le bâtiment industriel). Le bâtiment industriel réestimé avait encore une durée de vie de 20 ans.

L'écart d'acquisition éventuel n'est pas amortissable. Les capitaux propres de la société F_1 s'élèvent au 31/12/N à :

• Capital	200 000 000
• Réserves	70 500 000
• Résultat	40 000 000

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30%.

1. Principe

L'écart d'acquisition positif enregistré dans le cas de l'entrée d'une entité mise en équivalence n'est pas inscrit séparément à l'actif du Bilan dans un compte d'immobilisation incorporelle mais inclus dans la valeur comptable des titres mis en équivalence.

Lorsque l'écart d'acquisition est positif, il n'y a pas lieu de déprécier les titres mis en équivalence.

2. Ecart d'évaluation

- **Plus-value nette**

Plus-value sur le terrain (40 000 000 - 30 000 000) : 10 000 000

Plus-value sur le bâtiment industriel (130 000 000 - 80 000 000) : 50 000 000

Plus-value nette I = 60 000 000

- **Imposition différée**

- Impôt différé passif sur le terrain (10 000 000 x 30%) : 3 000 000

- Impôt différé passif sur le bâtiment industriel (50 000 000 x 30%) : 15 000 000

Total impôt différé passif II (60 000 000 x 30%) = 18 000 000

Ecart d'évaluation (I - II) = 42 000 000

Part du groupe : 42 000 000 x 25% = 10 500 000

Part hors groupe : $42\,000\,000 \times 75\% = 31\,500\,000$ (Intérêts minoritaires).

3. Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :

La quote-part du résultat réalisée à la date d'acquisition des titres s'élèvent à :
 $40\,000\,000 \times 9/12 = 30\,000\,000$

Capitaux propres ($200\,000\,000 + 70\,500\,000 + 30\,000\,000$)	: 300 500 000
Ecart d'évaluation	: <u>42 000 000</u>
Juste valeur des actifs et passifs identifiables	= 342 500 000

4. Ecart d'acquisition

Coût d'acquisition	: 170 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables ($342\,500\,000 \times 25\%$)	: - <u>85 625 000</u>
Ecart d'acquisition	= 84 375 000

5. Valeur des titres mis en équivalence

Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition des titres	: 85 625 000
Ecart d'acquisition	: 84 375 000
Quote part du résultat (du 01/10/N au 31/12/N)	: <u>2 343 750</u>
$[(40\,000\,000 - 30\,000\,000) - (50\,000\,000 \times 1/20 \times 3/12)^*] \times 25\%$	<u> </u>
Valeur des titres mis en équivalence (*)Amortissement de la plus-value sur bâtiments	= 172 343 750

6. Ecritures de partage des capitaux propres

- Ecritures au bilan**

Titres mis en équivalence	172 343 750	
Titres de participation		170 000 000
Quote-part du résultat mise en équivalence		<u>2 343 750</u>

- Ecritures au compte de résultat**

Résultat global	2 343 750	
Quote-part du résultat mise en équivalence		<u>2 343 750</u>

APPLICATION 137**Ecart d'acquisition négatif (badwill)**

L'entité M prend une participation de 60% dans la filiale F pour une valeur de 90 000 000. Les capitaux propres se présentent comme suit :

Capital	: 50 000 000
Réserves	: 100 000 000
Résultat	: 10 000 000
Capitaux propres	: 160 000 000

Lors de la prise de contrôle, une plus-value de 25 500 000 est identifiée sur la licence.

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30%. L'écart d'acquisition, s'il est négatif est repris globalement par imputation au résultat de l'exercice d'acquisition.

- **Principe**

Un écart d'acquisition négatif (badwill) 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'entité acquise.

Toutefois, lors de l'acquisition, les actifs incorporels identifiés qui ne peuvent pas être évalués par référence à un marché actif ne doivent pas être comptabilisés au bilan consolidé s'ils conduisent à créer ou à augmenter un écart d'acquisition négatif.

L'écart d'acquisition négatif éventuel est rapporté sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition. Lorsque les faits et circonstances permettent de le justifier, l'écart d'acquisition négatif peut être repris globalement par imputation au résultat de l'exercice d'acquisition.

Avant de comptabiliser un profit sur une acquisition à des conditions avantageuses, l'acquéreur doit vérifier s'il a correctement tous les actifs acquis et les passifs repris.

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :**

Capitaux propres	: 160 000 000
Ecart d'évaluation $[25\,500\,000 \times (1 - 30\%)]$: <u>17 850 000</u>
Juste valeur des actifs et passifs identifiables	= 177 850 000

- **Ecart d'acquisition**

Coût d'acquisition	: 90 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (60% x 177 850 000)	: <u>-106 710 000</u>

Ecart d'acquisition = -16 710 000

L'écart d'acquisition négatif (badwill) correspond à un profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses. Avant d'enregistrer ce profit, l'acquéreur doit réexaminer si les actifs acquis et les passifs repris ont été correctement identifiés et évalués. Si après cet examen le profit subsiste, il doit être rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition.

Dans cette application, le groupe décide de rapporter globalement l'écart d'acquisition négatif au résultat de l'exercice d'acquisition.

- **Ecritures au bilan de l'écart d'acquisition**

Titres de participations		16 710 000	
	Résultat M		16 710 000

- **Ecritures au compte de résultat de l'écart d'acquisition**

Résultat global		16 710 000	
	Produit		16 710 000

APPLICATION 138

Conversion en unités monétaires locales des états financiers établis en devises étrangères

Une entité mère M exerce un contrôle exclusif sur une filiale N installée au Nigéria. La filiale N a été acquise le 1er janvier de l'exercice N. A cette date, le cours de change était de 1 Naira = 2 F. Le bilan en Naira et en Franc se présentait comme suit :

Bilan de la filiale au 01/01/N (en Naira et en Franc)

Postes Actif	Montant en Naira	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	4 000 000	Capital	2 000 000	4 000 000
Banques	3 000 000	6 000 000	Réserves	1 000 000	2 000 000
			Dettes	2 000 000	4 000 000
Total actif	5 000 000	10 000 000	Total passif	5 000 000	10 000 000

Au cours de l'exercice N, la filiale N réalise un résultat de 5 000 Naira.

- Taux de change au 31/12/N : 1 Naira = 2,30 F
- Taux moyen de l'année N : 1 Naira = 2,20 F.

Le bilan et le compte de résultat de N se présentent ainsi le 31 décembre N (en Naira) :

Bilan de la filiale N au 31/12/N(en Naira)

Postes Actif	Montant en Naira	Postes Passif	Montant en Naira
Immobilisations	2 000 000	Capital	2 000 000
Stocks ⁽¹⁾	2 000 000	Réserves	1 000 000
Banque	1 000 000	Résultat	500 000
		Capitaux propres	3 500 000
		Dettes	1 500 000
Total actif	5 000 000	Total passif	5 000 000

(1) Provenant intégralement d'un lot acquis à un moment où le cours de change était de 1 Naira = 2,25 F.

Compte de résultat N au 31/12/N(en Naira)

Postes charges	Montant en Naira	Postes Produits	Montant en Naira
Achats	7 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000
Variations de stocks	-2 000 000	Autres produits	1 500 000
Autres charges	1 500 000		
Résultat net	500 000		
Total charges	7 500 000	Total produits	7 500 000

1. Méthode temporelle (ou méthode du coût historique)

• Modalités pratiques

La conversion des comptes du bilan et de compte de résultat de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle est effectuée en respectant les règles suivantes :

- **éléments monétaires du Bilan** : conversion au cours de change à la clôture ;
- **éléments non monétaires y compris les capitaux propres du Bilan évalués au coût historique** : conversion au cours de change en vigueur à la date à laquelle la transaction a été comptabilisée initialement (cours historique);
- **produits et charges** : convertis au cours de change à la date de chaque transaction (en pratique il est souvent fait usage du cours moyen. Le cours moyen n'est autorisé que s'il est proche du cours réel en vigueur à la date d'opération.), sauf pour les dotations aux amortissements et aux dépréciations (cours de change en vigueur à la date de comptabilisation initiale des immobilisations correspondantes) ;
- **le résultat de l'exercice n'est pas converti**, mais obtenu par une différence entre les actifs et les passifs convertis, pour équilibrer le bilan. Le Compte de résultat fait ainsi apparaître un écart de change ou conversion.

L'écart de conversion qui provient de la méthode temporelle est affecté au compte de résultat consolidé dans un poste distinct (en charges ou produits financiers). En effet, cet écart de conversion affecte essentiellement les comptes de gestion.

L'écart découlant de cette méthode appartient exclusivement au groupe et ne peut faire l'objet d'une quelconque répartition au profit des minoritaires.

• Conversion du bilan

Postes Actif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	2	4 000 000	Capital	2 000 000	2	4 000 000
Stocks	2 000 000	2,25	4 500 000	Réserves	1 000 000	2	2 000 000
Banque	1 000 000	2,30	2 300 000	Résultat	500 000		1 350 000
				Capitaux propres	3 500 000		7 350 000
				Dettes	1 500 000	2,30	3 450 000
Total actif	5 000 000		10 800 000	Total passif	5 000 000		10 800 000

- **Conversion du compte de résultat**

Tous les postes sont convertis au taux moyen de 2,20 sauf la variation de stocks convertie au taux de 2,25 et le résultat reporté du bilan. Le poste écart de conversion est déterminé par différence pour l'équilibre du compte de résultat.

Postes charges	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Produits	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Achats	7 500 000	2,20	16 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000	2,20	13 200 000
Variations de stocks	-2 000 000	2,25	-4 500 000				
Autres charges	1 500 000	2,20	3 300 000	Autres produits	1 500 000	2,20	3 300 000
Résultat net	500 000		1 350 000	Produits financiers (Ecart de conversion)			150 000
Total charges	7 500 000		16 650 000	Total produits	7 500 000		16 650 000

3. Méthode du cours de clôture

- **Modalités pratiques**

La conversion des états financiers de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est effectuée selon la méthode du cours de clôture.

Les modalités de conversion sont les suivantes :

- les actifs et les passifs monétaires ou non monétaires, hors capitaux propres, de chaque Bilan présenté (y compris les comparatifs) doivent être convertis au cours de clôture en vigueur à la date de chacun de ces bilans.

Ce traitement s'applique également aux écarts d'acquisition.

- pour les éléments de capitaux propres, tels que le capital social ou les postes de réserves, ils sont convertis à leur cours historique mais peuvent également être convertis au cours moyen.
- les charges et les produits du Compte de résultat (y compris les comparatifs) doivent être convertis soit au cours de clôture, soit au cours moyen.

Le cours moyen est généralement obtenu en faisant une moyenne des cours de change constatés pendant l'exercice.

Les écarts de conversion sont des réserves consolidées qui appartiennent aussi bien au groupe qu'aux associés minoritaires. Il faut alors faire la répartition selon le pourcentage d'intérêts détenu par chaque partie.

- **Conversion du compte de résultat au taux moyen :**

Postes charges	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Produits	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Achats	7 500 000	2,20	16 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000	2,20	13 200 000
Variations de stocks	-2 000 000	2,20	-4 400 000	Autres produits	1 500 000	2,20	3 300 000
Autres charges	1 500 000	2,20	3 300 000				
Résultat net	500 000	2,20	1 100 000				
Total charges	7 500 000		16 500 000	Total produits	7 500 000		16 500 000

- **Conversion du bilan :**

Les postes du bilan sont convertis au taux de clôture (2,30), à l'exception des différents postes de capitaux propres auxquels est appliqué un taux historique (2,0) qui correspond au cours à la date d'acquisition (à l'exception du résultat de 1 100 000 déterminé précédemment dans le compte de résultat et reporté directement dans le bilan).

Postes Actif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	2,30	4 600 000	Capital	2 000 000	2	4 000 000
Stocks	2 000 000	2,30	4 600 000	Réserves	1 000 000	2	2 000 000
Banque	1 000 000	2,30	2 300 000	Ecart de conversion			950 000
				Résultat	500 000	2,2	1 100 000
				Capitaux propres	3 500 000		8 050 000
				Dettes	1 500 000		3 450 000
						2,30	
Total actif	5 000 000		11 500 000	Total passif	5 000 000		11 500 000

APPLICATION 139

Opérations de retraitements

Opération 1 : Ecart de conversion actif et passif

Le bilan du 31/12/N d'une entité F comprend :

- écart de conversion actif de 1 150 000 qui a donné lieu à une dotation aux provisions pour risques et charges ;
- un écart de conversion passif 750 000.

Hypothèse fiscale retenue dans les comptes personnels :

- les écarts de conversions actifs sont déductibles et les écarts de conversions passifs sont imposables ;
- les provisions pour perte de change ne sont pas déductibles et les reprises ne sont pas imposables.

Opération 2 : Provision pour engagement de retraite

Une filiale F1 installée hors espace OHADA n'a pas comptabilisé de provision mais a inscrit le montant de ses engagements de retraite selon la méthode dans les Notes annexes au 31/12/N.

- Indemnité de départ à la retraite évaluée au 31/12/N = 75 000 000.
- Indemnité de départ à la retraite évaluée au 31/12/N-1 = 65 000 000.

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30 %.

Opération 3 : Amortissement dérogatoire

Année	Amortissement dérogatoire
N -1	375 000
N	200 000

Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 25%.

Opération 4 : Subventions

Au bilan de l'exercice N de l'entité PHILAS figure une subvention de 180 000 000 obtenue pour un matériel acquis début N-3 pour 500 000 000 (matériel subventionné à hauteur de 60%). A la fin de l'exercice N, un montant de 30 000 000 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 reclassement de la subvention en produit constaté d'avance.

1. Opération 1 : Ecart de conversion actif et passif

- **Ecart de conversion actif**

- **Ecriture au bilan**

Provisions pour perte de change	1 150 000	
Ecart de conversion actif		1 150 000
<i>(Annulation de l'écart de conversion actif)</i>		

- **Ecriture au compte de résultat**

Perte de change	1 150 000	
Dotations aux provisions pour risques et charges		1 150 000

- **Ecart de conversion passif**

- **Ecriture au bilan**

Ecart de conversion passif	750 000	
Résultat de l'entité		750 000
<i>(Annulation de l'écart de conversion passif)</i>		

- **Ecriture au compte de résultat**

Résultat Global	750 000	
Gain de change		750 000

👉 Remarque :

Pour ces retraitements, il n'a pas d'impôts différés à comptabiliser car dans les comptes personnels l'impôt exigible a été calculé en tenant compte des réintégrations et des déductions fiscales conformément à l'hypothèse fiscale retenue dans l'énoncé.

2. Opération 2 : Provision pour engagement de retraite

- **Ecriture au bilan**

Réserves F1 (65 000 000 x 70%)	45 500 000	
Résultat F1 (75 000 000 - 65 000 000) 70%	7 000 000	
Impôts différés actif (75 000 000 x 30%)	22 500 000	
 Provision pour engagement de retraite (Provision pour engagement)		75 000 000

- **Ecriture au compte de résultat**

Dotations aux provisions (75 000 000- 65 000 000)	10 000 000	
 Résultat Global (10 000 000 x 70%)		7 000 000
Impôt sur les bénéfices (10 000 000 x 30%)		3 000 000
(Dotation en année N)		

Opération 3 : Amortissement dérogatoire

- **Ecritures au bilan :**

Amortissements dérogatoires	575 000	
 Résultat (200 000 x 0,75)		150 000
Réserves (375 000 x 0,75)		281 250
Impôt différé passif (575 000 x 0,25)		143 750

- **Ecritures dans les comptes de gestion :**

Résultat global (200 000 x 0,75)	150 000	
Impôt sur les bénéfices (200 000 x 0,25)	50 000	
 Dotations aux amortissements		200 000

Opération 4 : Subvention

La subvention est reclassée en produit constaté d'avance. Il n'y a pas lieu d'éliminer la quote-part de subvention virée au résultat (conséquence de l'optique dans laquelle on s'est placé).

Subvention d'investissement	180 000 000	
Produit constaté d'avance		180 000 000

APPLICATION 140

Elimination des comptes réciproques et des résultats intra-groupe

- **Opération 1 :**

Une entité mère M acquiert une filiale F en N-1. Cette entité mère perçoit en Novembre N de cette filiale F, des dividendes de 4 000 000 enregistrés en produits financiers.

Hypothèse fiscale retenue : les dividendes versés sont en franchise d'impôt bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères et filiales.

- **Opération 2 :**

L'entité mère M a vendu des marchandises à sa filiale F (intégrée globalement) avec un taux de marge de 20%. Au 31/12/N, le stock de ces marchandises dans les comptes de F est de 900 000 (il était de 300 000 au 31/12/N-1). Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 30%.

1. Opération 1 :

Les dividendes distribués en N proviennent des résultats de N-1, il convient d'éliminer ces dividendes par imputation sur les réserves M et résultats consolidés.

Les dividendes versés par la filiale F proviennent du résultat de l'exercice précédent. Par conséquent si la distribution n'avait pas eu lieu ce résultat aurait été affecté en réserve. La contrepartie de l'élimination des dividendes reçus par l'entité mère M correspond donc à la part de M dans les réserves de la filiale F.

L'écriture se présente donc comme suit :

- **Ecriture au bilan**

Résultat (M)		4 000 000	
	Réserves		4 000 000
(Distribution de dividendes)			

- **Ecriture au compte de résultat**

Produits financiers		4 000 000	
	Résultat global		4 000 000

2. Opération 2 :

- **Comptes de bilan**

Résultat M $(900\,000 - 300\,000) \times 0,2$	120 000	
Réserves M $(300\,000 \times 0,2)$	60 000	
Stock de marchandises $(900\,000 \times 0,2)$		180 000
Impôts différés actif	54 000	
Résultat M $(120\,000 \times 0,3)$		36 000
Réserves M $(60\,000 \times 0,3)$		18 000

- **Comptes de gestion**

Variations de stock de marchandises $20\% \times (300\,000 - 900\,000)$	120 000	
Résultat		96 000
Impôt sur les bénéfices		24 000

APPLICATION 141

Variation du pourcentage d'intérêt et de contrôle

Une entité mère M a acquis en janvier N-2, 70% dans une filiale F pour un coût d'acquisition de 50 000 000. A cette date, les capitaux propres s'élèvent à 45 000 000. Au moment de la prise de participation, différentes plus-values latentes sont les suivantes:

- Terrain 12 000 000
- Bâtiment 8 000 000 (durée de vie restant à courir : 10 ans).

Début N, l'entité M décide de porter par sa participation à 80%. La valeur d'acquisition est de 9 700 000. Les capitaux propres de la filiale F sont de 75 000 000.

Les capitaux propres de la filiale F au 31/12/N s'élèvent à 90 000 000.

La durée d'utilité de l'écart d'acquisition est indéfinie. Le taux de l'impôt sur le bénéfice est théoriquement de 25%.

- **Etape 1: Détermination des écarts d'évaluation et d'acquisition lors de la prise de contrôle**

- **Ecart de consolidation :**

Coût d'acquisition des titres	: 50 000 000
Quote part dans les capitaux propres (45 000 000 x 70%)	: - 31 500 000
Ecart de consolidation	= 18 500 000

- **Ecart d'évaluation**

Plus-value latente (12 000 000 + 8 000 000)	: 20 000 000
Impôt différé passif (20 000 000 x 0.25)	: - 5 000 000
Ecart d'évaluation	= 15 000 000

Part du groupe dans l'écart d'évaluation : 15 00 000 x 70% = 10 500 000

Part du hors groupe dans l'écart d'évaluation : 15 00 000 x 30% = 4 500 000

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis :**

Capitaux propres	:	45 000 000
Ecart d'évaluation	:	<u>15 000 000</u>
Juste valeur des actifs et passifs identifiables	=	60 000 000

- **Ecart d'acquisition**

La différence entre le coût d'acquisition des titres et la part acquise dans l'actif net comptable corrigé (juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis) à la date d'acquisition de cette entité constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition	:	50 000 000
Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables (70% x 60 000 000)	:	<u>- 42 000 000</u>
Ecart d'acquisition	=	8 000 000

🔊 **Vérification : Ecart de consolidation = 10 500 000 + 8 000 000 = 18 500 000**

- **Etape 2 : Détermination des écarts d'évaluation et d'acquisition en N**

Les changements dans le taux de détention d'une filiale, sans perte de contrôle, n'ont d'effet que sur les capitaux propres. Les parts respectifs entre le groupe et les intérêts minoritaires dans la valeur de la filiale consolidée sont ajustées afin de respecter les nouveaux taux de détention. Le montant de l'écart d'acquisition est figé à la date d'acquisition ayant permis de prendre le contrôle.

- **Ecart d'évaluation**

Plus-value latente (12 000 000 + 8 000 000)	:	20 000 000
Amortissement de l'écart d'évaluation lié au bâtiment (8 000 000 / 10 x 2)	:	- 1 600 000
Impôt différé passif (20 000 000 - 1 600 000) x (1 - 0.25)	:	<u>- 13 800 000</u>
Ecart d'évaluation	=	4 600 000

Lors de l'acquisition de 10% supplémentaire, l'entité M a aussi acquis 10% de l'écart d'évaluation soit 4 600 000 x 10% = 460 000.

- **Juste valeur des actifs et passifs identifiables supplémentaires acquis :**

Capitaux propres (75 000 000 - 10%)	:	7 500 000
Ecart d'évaluation (4 600 000 x 10%)	:	<u>460 000</u>
Juste valeur des actifs et passifs identifiables	=	7 960 000

- **Ecart d'acquisition**

Coût d'acquisition du lot supplémentaire est de 9 700 000 et la juste valeur des actifs et passifs identifiables supplémentaires acquis s'élève à 7 960 000. Mais il n'y a pas lieu de constater un nouvel écart d'acquisition. L'écart d'acquisition constaté lors de la prise en contrôle initial reste figé.

- **Ecritures au bilan de l'écart d'évaluation**

Terrain	12 000 000	
Bâtiment	8 000 000	
Titres de participation ($20\,000\,000 \times 75\% \times 80\%$)		12 000 000
Intérêts minoritaires ($20\,000\,000 \times 75\% \times 20\%$)		3 000 000
Impôt différé passif ($20\,000\,000 \times 25\%$)		5 000 000

☞ **Remarque :** Il est également possible d'inscrire l'écart d'évaluation directement dans un compte "réserves de réestimation", réserves qui seront au moment du partage des capitaux propres, ventilées entre le groupe et les minoritaires.

Terrain	12 000 000	
Bâtiment	8 000 000	
Réserves de réestimation		15 000 000
Impôt différé passif ($20\,000\,000 \times 25\%$)		5 000 000

- **Ecriture au bilan de l'écart d'acquisition**

Ecart d'acquisition	8 000 000	
Titres de participation F ou réserves consolidées		8 000 000

- **Ecriture au bilan de l'amortissement du bâtiment**

Résultat groupe ($8\,000\,000/10 \times 75\% \times 80\%$)	480 000	
Réserves groupe [$(8\,000\,000/10 \times 2) \times 75\% \times 80\%$]	960 000	
Intérêts minoritaires [$(8\,000\,000/10 \times 3) \times 75\% \times 20\%$]	360 000	
Impôts différés actif [$(8\,000\,000/10 \times 3) \times 25\%$]	600 000	
Amortissement bâtiment (Amortissement : $8\,000\,000/10 \times 3$)		2 400 000

- **Ecriture au compte de résultat de l'amortissement du bâtiment**

Dotations aux amortissements	800 000	
Résultat global (800000 x 75%)		600 000
Impôt sur le bénéfice (800000 x 25%)		200 000

- **Ecriture de partage des capitaux propres**

Capitaux propres	90 000 000	
Titres de participation (1)		39 700 000
Intérêts minoritaires (90 000 000 x 20%)		18 000 000
Réserves groupe ou réserves consolidés (2)		32 300 000

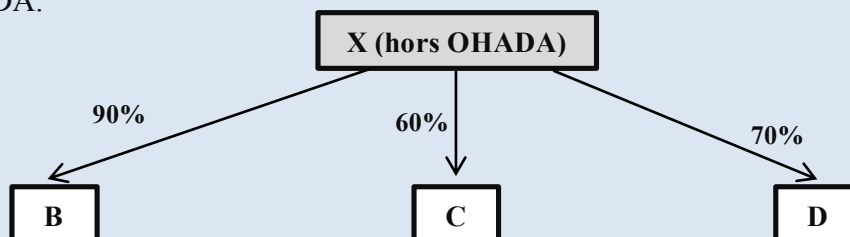
(1) $50\,000\,000 + 9\,700\,000 - 12\,000\,000 - 8\,000\,000$

(2) $(90\,000\,000 \times 80\%) - 39\,700\,000$

APPLICATION 142

Comptes combinés

Soit le groupe suivant, où l'entité X a son siège social et ses activités dans un Etat situé hors de l'espace OHADA, alors que les entités B, C et D sont situées dans l'espace OHADA.



Les comptes personnels des entités X, B, C, D, après d'éventuels retraitements destinés à assurer leur homogénéité, se présentent de la façon suivante à la clôture de l'exercice N :

BILAN

ACTIF	Entité X	Entité B	Entité C	Entité D
Immobilisations	500	200	300	150
Titres	870			
Autres actifs	830	450	500	350
TOTAL	2 200	650	800	500
PASSIF				
Capital	1 000	400	500	300
Réserves	500	100	150	50
Résultat	100	40	20	30
Dettes fournisseurs	600	110	130	120
TOTAL	2 200	650	800	500

COMPTE DE RESULTAT

PRODUITS	Entité X	Entité B	Entité C	Entité D
Chiffres d'affaires	2 500	1 000	1 500	750
Autres produits	150	50	100	30
TOTAL	2 650	1 050	1 600	780
CHARGES				
Achats	1 450	760	1 180	600
Autres charges	1 040	220	380	120
Impôts sur résultats	60	30	20	30
Résultats nets	100	40	20	30
TOTAL	2 650	1 050	1 600	780

Analyse de certains postes

- Il n'existe pas d'opérations réciproques entre les entités B, C, D ;
- Des honoraires ont été versés par les entités B, C, D à leur maison mère X pour respectivement 100, 150 et 75 ;
- L'entité B a constitué une provision pour dépréciation d'actifs de 60, justifiée sur un plan économique, mais non déductible fiscalement (cette provision ne sera déductible qu'au moment de son utilisation). Taux de l'impôt sur les résultats : 50 %.

1. Détermination du périmètre de combinaison :

En application des normes internationales, l'entité X devrait établir des états financiers consolidés incluant les entités B, C et D.

Cependant, que ces états financiers consolidés soient établis ou non, l'entité X, du fait qu'elle contrôle des entités dont le siège social et les activités se situent dans des pays de l'espace OHADA, doit obligatoirement établir des comptes combinés regroupant uniquement les entités B, C et D conformément aux règles préconisées par le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés.

2. Présentation schématique du bilan et du compte de résultat combinés**BILAN COMBINE**

ACTIF	MONTANTS	PASSIF	MONTANTS
Immobilisations (200 + 300 + 150)	650	Capital et réserves combinés ⁽¹⁾	1 085
Autres actifs (450 + 500 + 350)	1 300	Résultat net combiné ⁽²⁾	96
Impôts différés (60 x 50 %)	30	Part des ayants droits aux cap. propres	1 181
		Part des minoritaires ⁽³⁾	439
		Total des cap. propres combinés	1 620
		Dettes four. et div. (110 + 130 + 120)	360
TOTAL ACTIF	1 980	TOTAL PASSIF	1 980

(1) Soit $(400 + 100) \times 90\% + (500 + 150) \times 60\% + (300 + 50) \times 70\% = 1\,085$.

(2) Soit $(40 + 30) \times 90\% + 20 \times 60\% + 30 \times 70\% = 96$

(3) Soit $(400 + 100 + 40 + 30) \times 10\% + (500 + 150 + 20) \times 40\% + (300 + 50 + 30) \times 30\% = 439$

COMPTE DE RESULTAT COMBINE

Chiffre d'affaires	3 250
Autres produits	180
Total des produits	3430
-Achat et autres charges	-3260
Résultat avant impôts	170
-Impôts exigibles sur résultats	-80
Impôts différés (variations)	+30
Résultat net ensemble combiné	120
Dont :	
-Part des minoritaires	24
-Part des ayants droits	96