

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