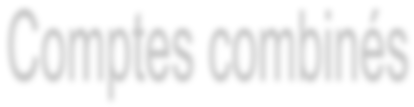
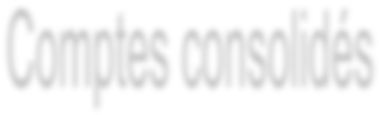
**GUIDE D’APPLICATION**

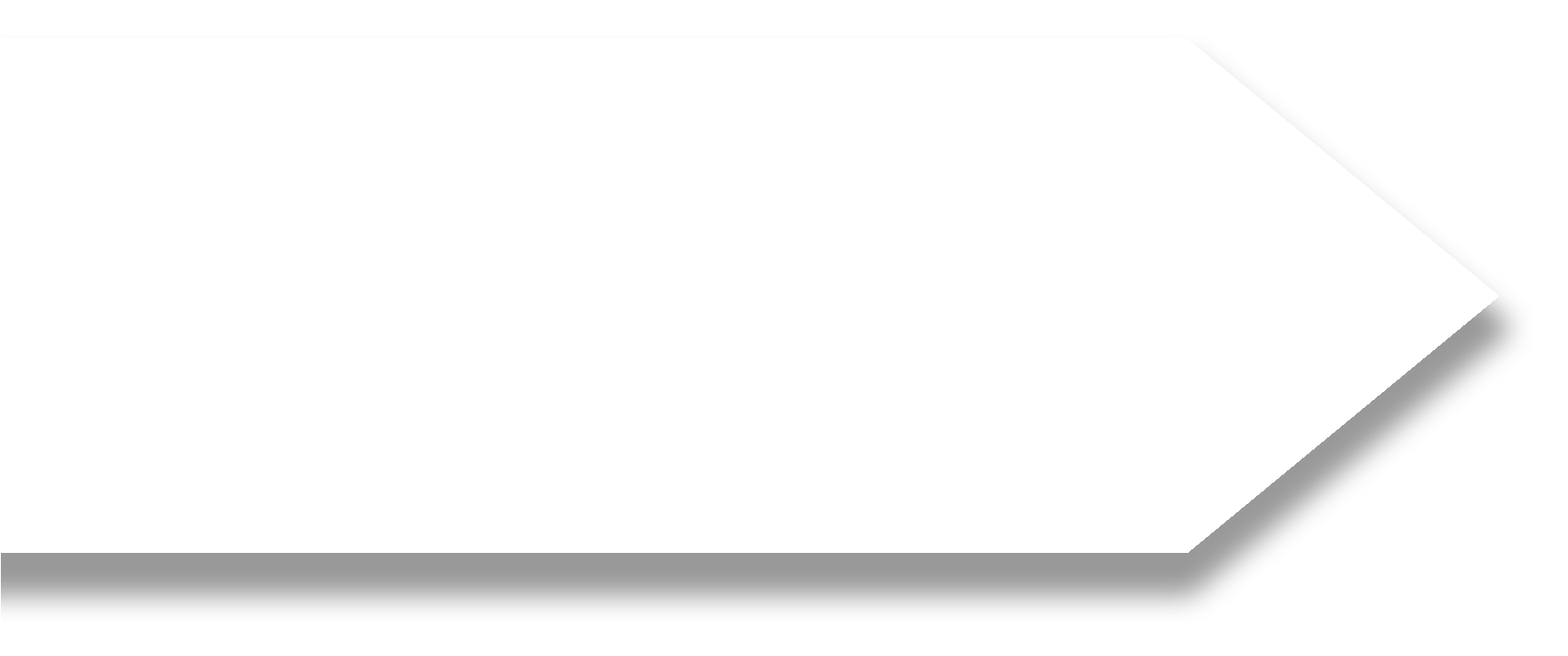
**YSCOHADA**

**S**

QUATRIEME PARTIE :



## PERIMETRE ET METHODES DE CONSOLIDATION



**Chapitre 1**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 chaine, 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.

1. **Organigramme du groupe**



**Holding H**

90%

90%

90%

25% (1)

*A*

*B*

*C*

D

60% 30% 55% 70%

*E*

*F*

*G*

*I*

**(1) 30 000/120 000 = 25%**

1. **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% x 60% = 54% |
| **F** | 30% | Influence notable | 90% x 30% = 27% |
| **G** | 55% | Contrôle exclusif | 90% x 55% = 49,5% |
| **I** | 0% | Pas de contrôle | 25% x 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 :  **MERAS**  **90% 15%**  **60%**  **25% 80%**  **A B C**  **45% 25%**  **10% 10%**  **D**  **20% 5%**  **E F**  **(1) 70% 25%**  **H G**  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**

**L**e 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).

### 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%x25%  =22,5% | 82,5% |
| **C** | 15% | 80% | 95% | Contrôle exclusif | Intégration globale | 15% | 82,5%x80%  =66% | 81% |
| **D** | 10% | 45%  +25% | 80% | Contrôle  exclusif | Intégration  globale | 10% | (82,5%x45%) + (81x25%)= 57,37% | 67,37% |
| **E** | - | 10% | 10% | Pas de contrôle | Non consolidée | - | 67,37%x10%  =6,73% | 6,73% |
| **F** | 5% | 20% | 25% | Influence  notable | Mise en  équivalence | 5% | 67,37%x20%  =13,47% | 18,47% |
| **G** | 25% | - | 25% | Influence notable | Mise en équivalence | 25% | 18,47%x70%  = 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:

(12 000 x 1) + (3 800 x 2) + (10 000x1)

(40 000x1) + (4 000 x 2) + (8 000 x 0 ) + (10 000x1)

= 51,03%

1. Le pourcentage d’intérêt de la mère dans H est de :

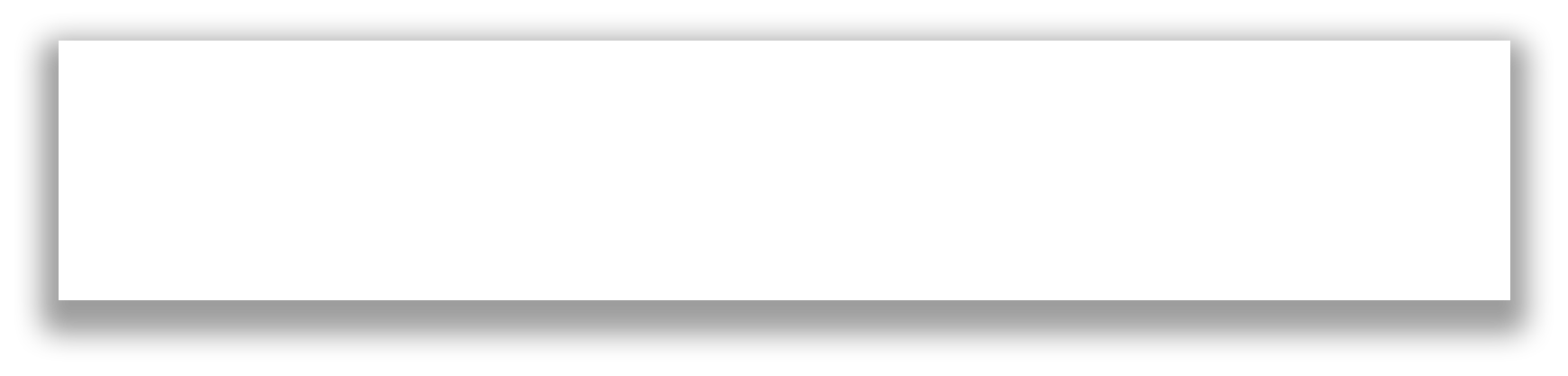
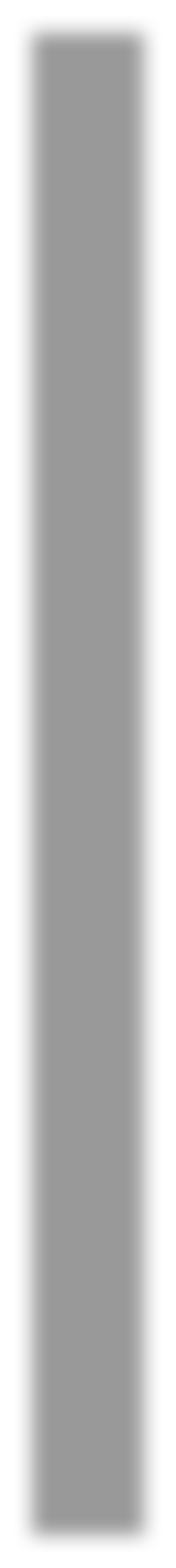
12 000 + 3 800

40 000 + 4 000 + 8 000

= 30,38%

### 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 :

**70%**

**30%**

F1

**40%**

La société F2 est sous contrôle conjoint.

F2

M

Intérêts des actionnaires de l'entité mère M :

1–0,30

Dans M = 1–(0,7 𝑋 0,4 𝑋 0,3) =76,42%

1–0,3 𝑋 0,7

Dans F1 = 1– 0,7 𝑋 0,4 𝑋 0,3 = 53,49%

1–0,3 𝑋 0,7 𝑋 0,4

=

Dans F2 = 1–(0,7 𝑋 0,4 𝑋 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".

**70% (1)**

F2

F1

M

Mère fictive

**70% 30%**

**40%**

(1) 100% - 30% = 70% M = 0,7 + 0,3 x F2

F1 = 0,7 x M F2 = 0,4 x F1

M = 0,7 + 0,3 x (0,4 x 0,7 x M) = 0,7 + 0,084 M

M - 0,084 M = 0,7

0,916 M = 0,7

Soit M = 0,7/0,916 = 76,42%

F1 = 0,7 x 76,42% = 53,49%

F2 = 0,4 x 53,49% = 21,39%

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 131** | **Appréciation du contrôle d’une entité ad hoc** |
| 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. | |

### 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

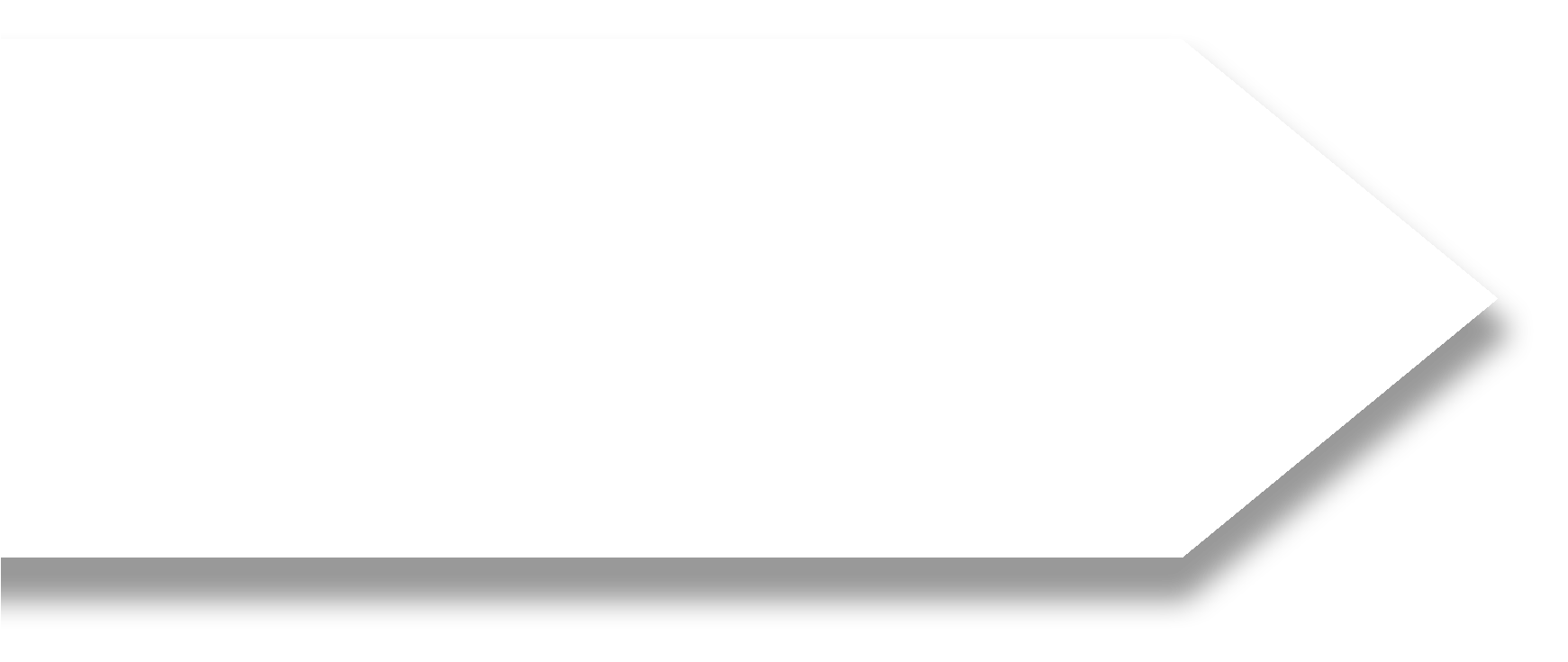
Une entité ad hoc est consolidée si les conditions du premier et du deuxième critère ou du premier et du troisième critère sont remplies. En outre, dès lors que les deuxième et troisième critères se trouvent réunis, l’entité ad hoc est également consolidée, car considérée comme contrôlée.

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

### 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).

**Chapitre 2 MISE EN ŒUVRE DES METHODES DE CONSOLIDATION**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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.

### 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.

### Reprise des comptes des deux entités

* **Ecritures de consolidation du bilan :**

31/12/N

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Immobilisations Titres F  Actifs circulants  Capital M | 135 000 000  2 250 000  12 750 000 | 100 000 000 |
| Réserves M |  | 25 000 000 |
| Résultat M |  | 5 000 000 |
| Dettes  (*Reprise des comptes de bilan de l’entité mère M)* |  | 20 000 000 |
| Immobilisations | 10 000 000 |  |
| Actifs circulants  Capital F | 5 500 000 | 5 000 000 |
| Réserves F |  | 4 000 000 |
| Résultat F |  | 1 500 000 |
| Dettes  (*Reprise des comptes de bilan de la filiale F*) |  | 5 000 000 |

### Ecritures de consolidation du compte de résultat :

31/12/N

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Charges Résultat global | 395 000 000  5 000 000 |  |
| Produits  (*Reprise des comptes de gestion de la mère M*) |  | 400 000 000 |
| Charges | 43 500 000 |  |
| Résultat global  Produits  (*Reprise des comptes de gestion de la filiale F)* | 1 500 000 | 45 000 000 |

1. **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 Réserves M Résultat M

Capital

Réserves consolidées Résultat consolidé

(*Partage des capitaux propres de la mère M*)

100 000 000

25 000 000

5 000 000

100 000 000

25 000 000

5 000 000

Capital F Réserves F

Titres F

Réserves consolidées Intérêts minoritaires

5 000 000

4 000 000

2 250 000

1 800 000

4 950 000

(*Partage des capitaux propres hors résultat de la filiale F*)

Résultat F 1 500 000

Réserves consolidées Intérêts minoritaires

(*Partage du résultat de la filiale F*)

675 000

825 000

1. **Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés**

**Bilan consolidé au 31 décembre N**

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

### Reprise des comptes des deux entités

* + **Ecritures de consolidation du bilan :**

Immobilisations Titres F

Actifs circulants

31/12/N

Capital M Réserves M Résultat M Dettes

135 000 000

2 250 000

12 750 000

100 000 000

25 000 000

5 000 000

20 000 000

(*Reprise des comptes de bilan de la mère M)*

Immobilisations (10 000 000 x 45%)

Actifs circulants (5 500 000 x 45%)

4 500 000

2 475 000

Capital F (5 000 000 x 45%)

Réserves F (4 000 000 x 45%)

Résultat F (1 500 000 x 45%)

Dettes (5 000 000 x 45%) (*Reprise des comptes de bilan de la fille F)*

2 250 000

1 800 000

675 000

2 250 000

### Ecriture de consolidation du compte de résultat :

31/12/N

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Charges Résultat global | 395 000 000  5 000 000 |  |
| Produits  (*Reprise des comptes de gestion de la mère M*) |  | 400 000 000 |
| Charges (43 500 000 x 45%) | 19 575 000 |  |
| Résultat global (1 500 000 x 45%) | 675 000 |  |
| Produits (45 000 000 x 45%) (*Reprise des comptes de gestion de la fille F*) |  | 20 250 000 |

### 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

Capital M Réserves M Résultat M

Réserves consolidées Résultat consolidé

100 000 000

25 000 000

5 000 000

100 000 000

25 000 000

5 000 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| (*Partage des capitaux propres de la mère M*) |  |  |
| Capital F | 2 250 000 |
| Réserves F | 1 800 000 |
| Titres F |  | 2 250 000 |
| Réserves consolidées |  | 1 800 000 |
| (*Partage des capitaux propres hors résultat de la filiale F*) Résultat F  Résultat consolidé (*Partage du résultat de la filiale F)* | 675 000 | 675 000 |

1. **Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés**

**Bilan consolidé au 31 décembre N**

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

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

* + **Ecritures de consolidation du bilan**

31/12/N

Immobilisations Titres F

Actifs circulants

Capital M Réserves M Résultat M Dettes

135 000 000

2 250 000

12 750 000

100 000 000

25 000 000

5 000 000

20 000 000

### Ecritures de consolidation du compte de résultat

31/12/N

Charges Résultat global

395 000 000

5 000 000

Produits 400 000 000

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

Capital M Réserves M Résultat M

Capital

Réserves consolidées Résultat consolidé

100 000 000

25 000 000

5 000 000

100 000 000

25 000 000

5 000 000

Titres mis en équivalence 45% (5 000 000 + 4 000 000 +

1 500 00)

Titres F

Réserves consolidées

[45% x (5 000 000 + 4 000 000) - 2 250 000]

Résultat consolidé 45% x 1 500 000

4 725 000

2 250 000

1 800 000

675 000

### Ecritures de consolidation du compte de résultat

Résultat global

31/12/N

675 000

Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence 675 000

1. **Présentation du bilan et du compte de résultat consolidés**

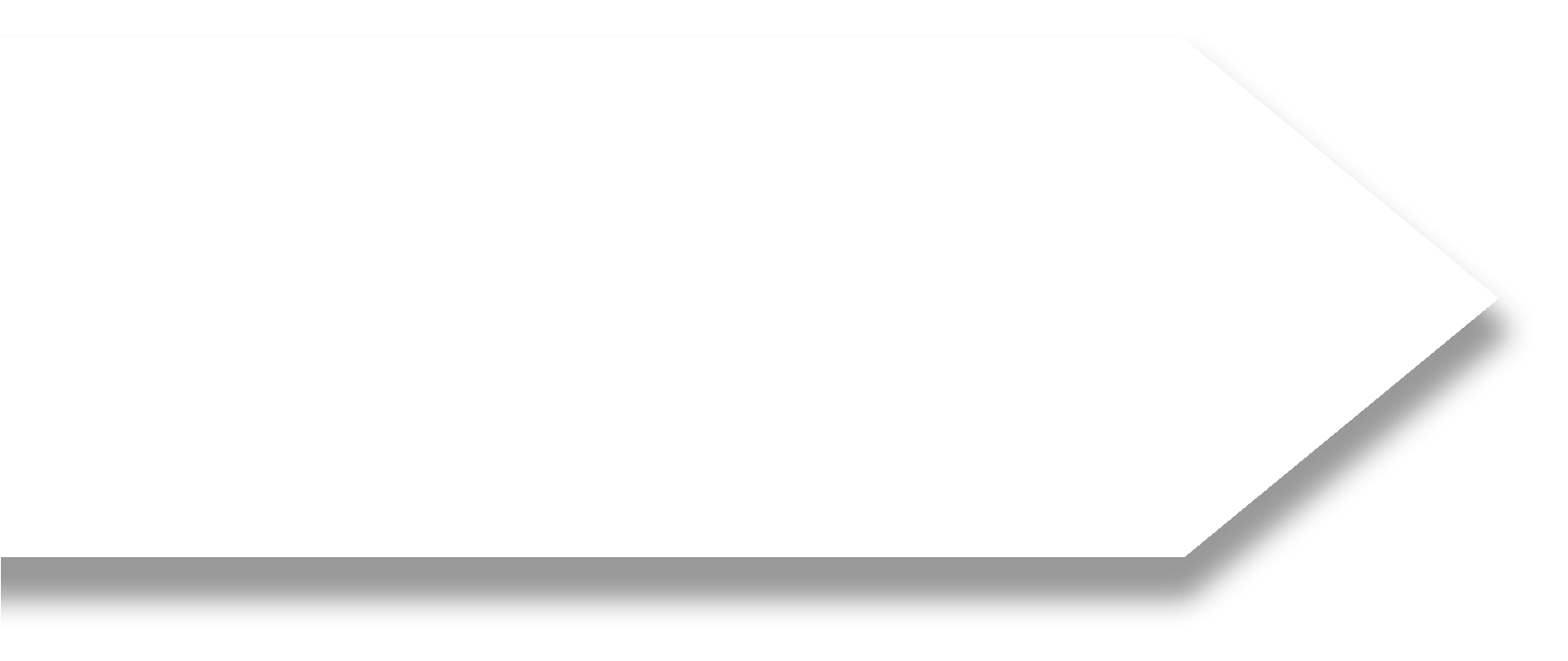
**Bilan consolidé au 31 décembre N**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Immobilisations | 135 000 000 | Capital | 100 000 000 |
| Titres mis en équivalence | 4 725 000 | Réserves consolidées | 26 800 000 |
|  |  | (25 000 000 + 1 800 000) |  |
| Actifs circulants | 12 750 000 | Résultat consolidé | 5 675 000 |
|  |  | (5 000 000 + 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 | |

**Chapitre 3 ECART DE CONSOLIDATION**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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%. | |

### 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 survaleur. 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 x 80% : -20 000 000

### 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 : -7 500 000

### Plus-value nette I = 23 500 000

**Imposition différée**

* Impôt différé passif sur le terrain (15 000 000 x 25%) : -3 750 000
* Impôt différé passif sur la marque (10 000 000 x 25%) : -2 500 000
* Impôt différé passif sur le brevet (6 000 000 x 25%) : -1 500 000
* Impôt différé actif sur provisions pour engagement de retraite : 1 875 000 (7 500 000 x 25%)

### 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 x 80% = 14 100 000

Part hors groupe : 17 625 000 x 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

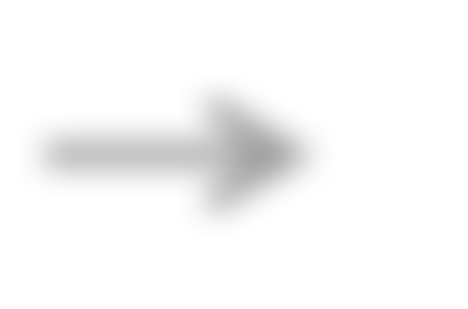
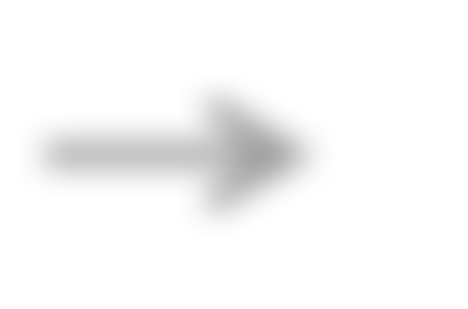
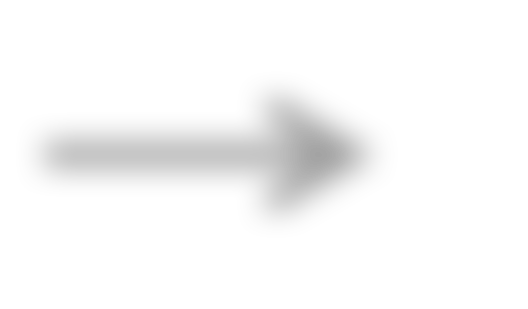
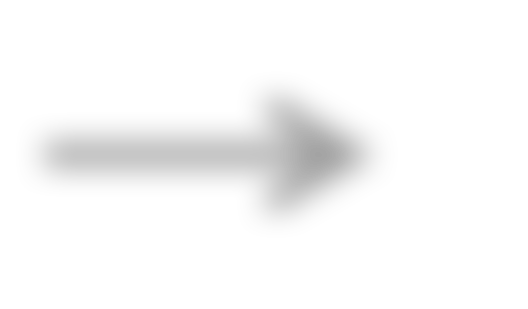
La différence entre le coût d'acquisition des titres et la part acquise dans l'actif net comptable corrigé (juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis) à la date d'acquisition de cette entité constitue l'écart d'acquisition.

Coût d'acquisition : 50 000 000

Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables :- 34 100 000 (80% x 42 625 000)

### Ecart d'acquisition = 15 900 000

**Coût d’acquisition : 50 000 000**



**Ecart d’acquisition : 15 900 000**

**Ecart d’évaluation : 14 100 000**

**Quote-part dans les capitaux propres : 20 000 000**

**Ecart de consolidation : 30 000 000**

### Ecritures au bilan de l'écart d'évaluation

Terrain Marque Brevet

Provision pour engagement de retraite Impôt différé passif (solde)

Titres de participation Intérêts minoritaires

15 000 000

10 000 000

6 000 000

7 500 000

5 875 000

14 100 000

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 Marque Brevet

Provision pour engagement de retraite Impôt différé passif (solde)

Réserves de réestimation

15 000 000

10 000 000

6 000 000

7 500 000

5 875 000

17 625 000

### Ecritures au bilan de l'écart d'acquisition

* + - Constatation de l'écart d'acquisition

Ecart d'acquisition 15 900 000

ou réserves consolidées

Titres de participation F 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 F1 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 F1 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%. | |

### 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.

### 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 x 75% = 31 500 000 (Intérêts minoritaires).

### 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 x 9/12 = 30 000 000

Capitaux propres (200 000 000+70 500 000+30 000 000) 300 500 000

Ecart d'évaluation : 42 000 000

### Juste valeur des actifs et passifs identifiables = 342 500 000

1. **Ecart d'acquisition**

Coût d'acquisition 170 000 000

Quote part dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables : - 85 625 000 (342 500 000x 25%)

**Ecart d'acquisition = 84 375 000**

1. **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) : | 2 343 750 |
| [(40 000 000-30 000 000) - (50 000 000 x 1/20 x 3/12)\* ] x25% |  |
| Valeur des titres mis en équivalence =  *(\*)Amortissement de la plus-value sur bâtiments* | 172 343 750 |

1. **Ecritures de partage des capitaux propres**
   * **Ecritures au bilan**

Titres mis en équivalence 172 343 750

Titres de participation

Quote-part du résultat mise en équivalence

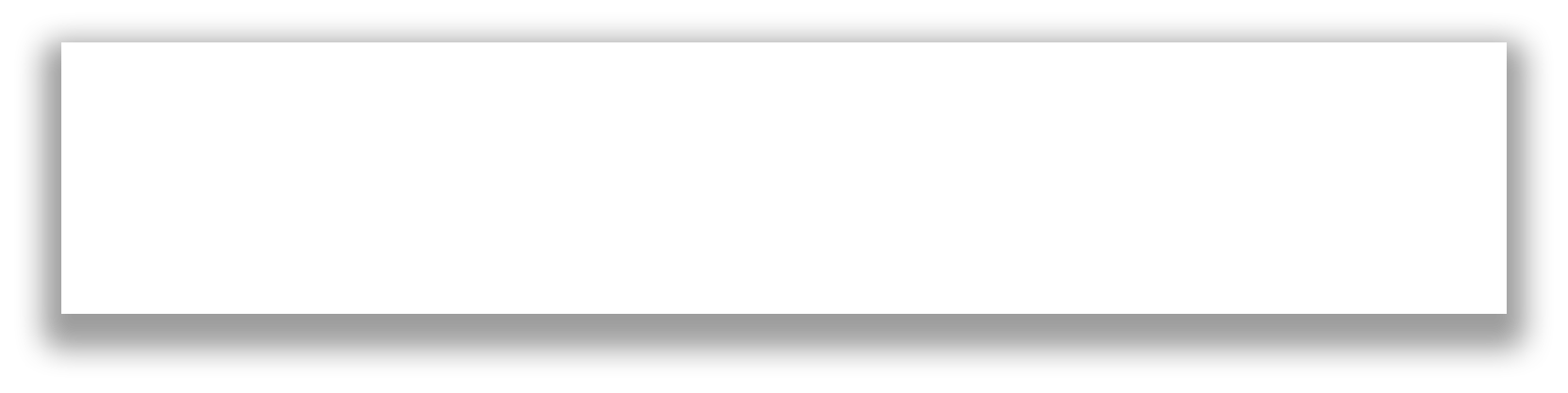
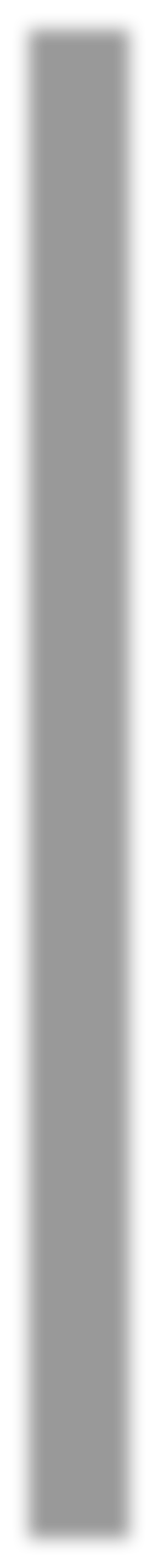
170 000 000

2 343 750

### Ecritures au compte de résultat

Résultat global 2 343 750

Quote-part du résultat mise en équivalence 2 343 750



**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**

**APPLICATION 137**

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 x (1- 30%)] : 17 850 000

### 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 :-106 710 000 (60% x 177 850 000)

### Ecart d'acquisition = -16 710 000

L'écart d'acquisition négatif (badwill) correspond a 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

16 710 000

Titres de participations

Résultat M 16 710 000

### Ecritures au compte de résultat de l'écart d'acquisition

16 710 000

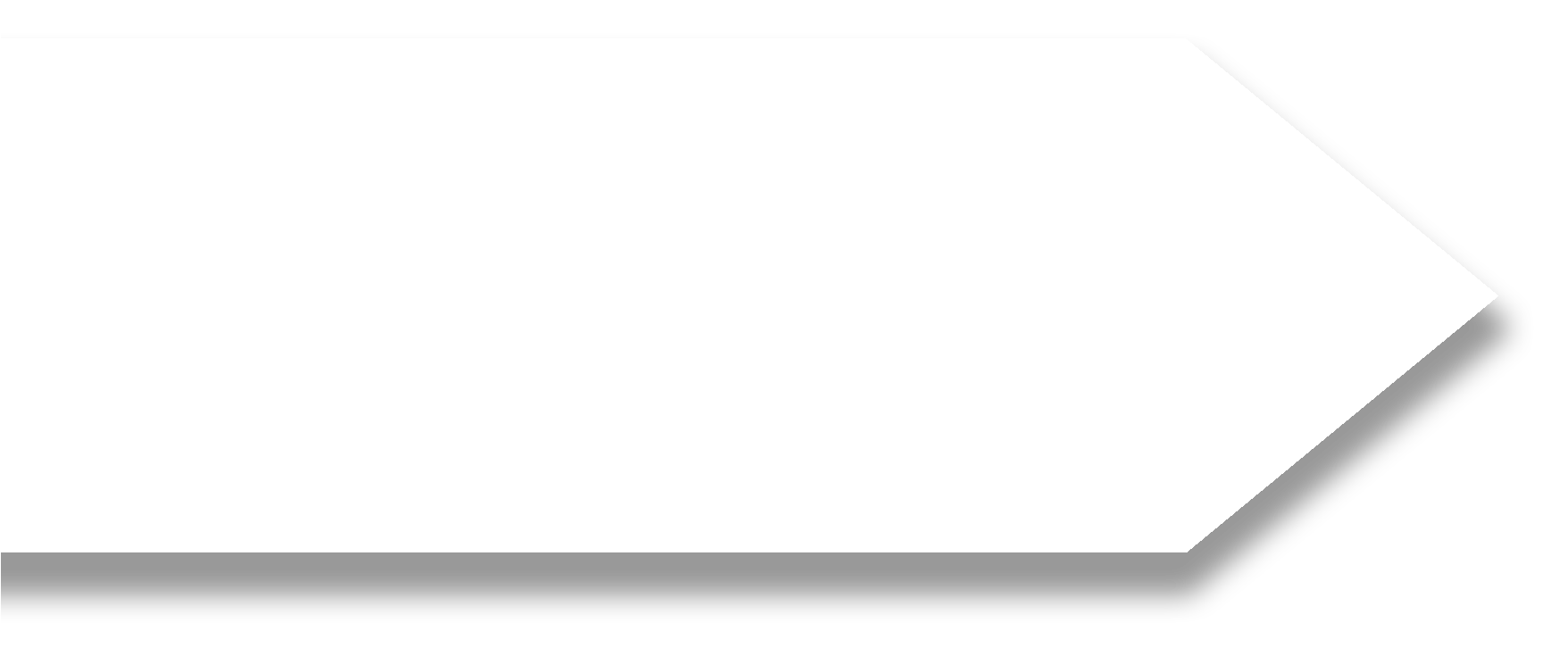
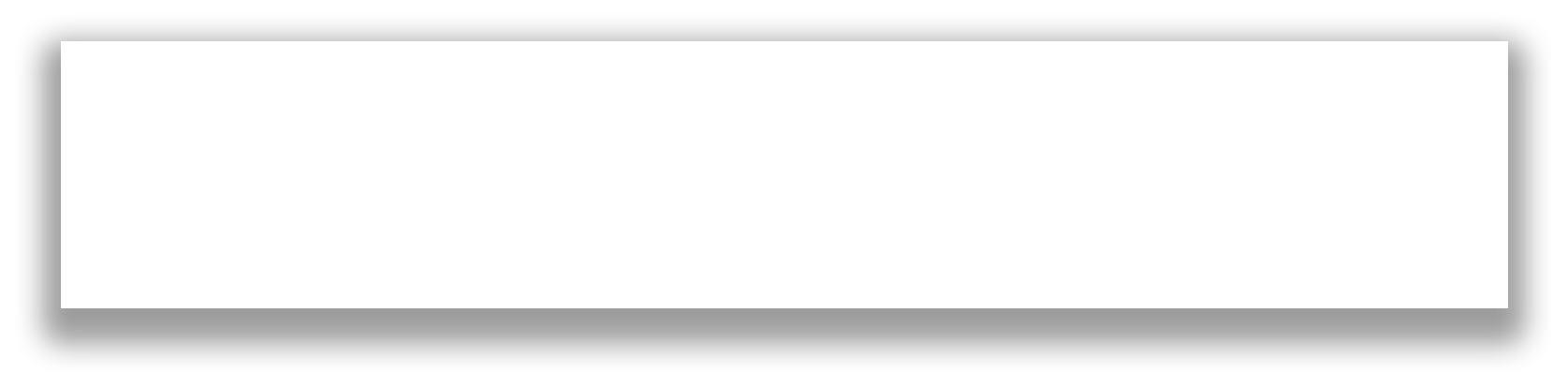
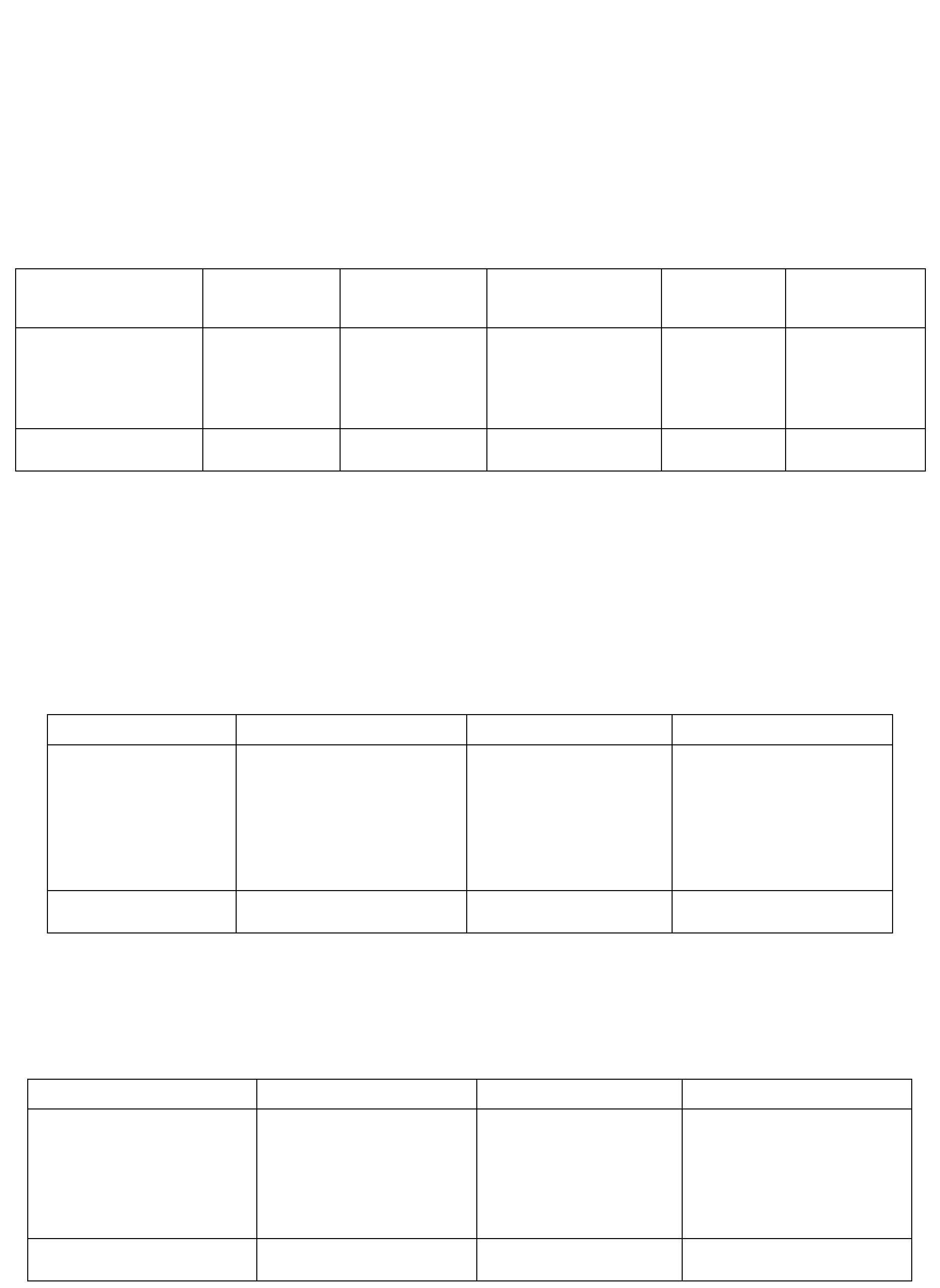
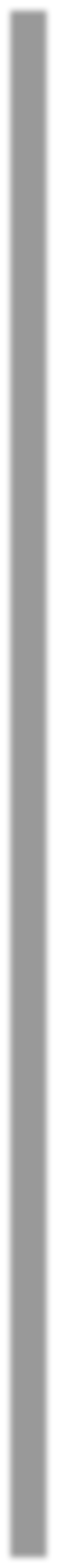
Résultat global

Produit

16 710 000

# Chapitre 4

**CONVERSION EN UNITES MONETAIRES LOCALES DES ETATS FINANCIERS ETABLIS EN DEVISES**



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 Montant Postes Passif Montant Montant en Naira en Franc en Naira 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 | |

### 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 Réserves Résultat  ***Capitaux propres***  Dettes | 2 000 000 | 2 | 4 000 000 |
| Stocks | 2 000 000 | 2,25 | 4 500 000 | 1 000 000 | 2 | 2 000 000 |
| Banque | 1 000 000 | 2,30 | 2 300 000 | 500 000 |  | 1 350 000 |
|  |
|  |  |  |  | ***3 500 000*** |  | 7 350 000 |
|  |  |  |  | 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 | -2 000 000 | 2,25 | -4 500 000 |  |  |  |  |
| stocks |  |  |  | Autres produits | 1 500 000 | 2,20 | 3 300 000 |
| Autres | 1 500 000 | 2,20 | 3 300 000 | Produits financiers |  |  | **150 000** |
| charges | 500 000 |  | 1 350 000 | (Ecart de |  |  |  |
| Résultat net |  |  |  | conversion) |  |  |  |
| **Total charges** | **7 500 000** |  | **16 650 000** | **Total produits** | **7 500 000** |  | **16 650 000** |

### 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 | -2 000 000 | 2,20 | -4 400 000 | Autres produits | 1 500 000 | 2,20 | 3 300 000 |
| stocks |  |  |  |  |  |  |  |
| 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** |

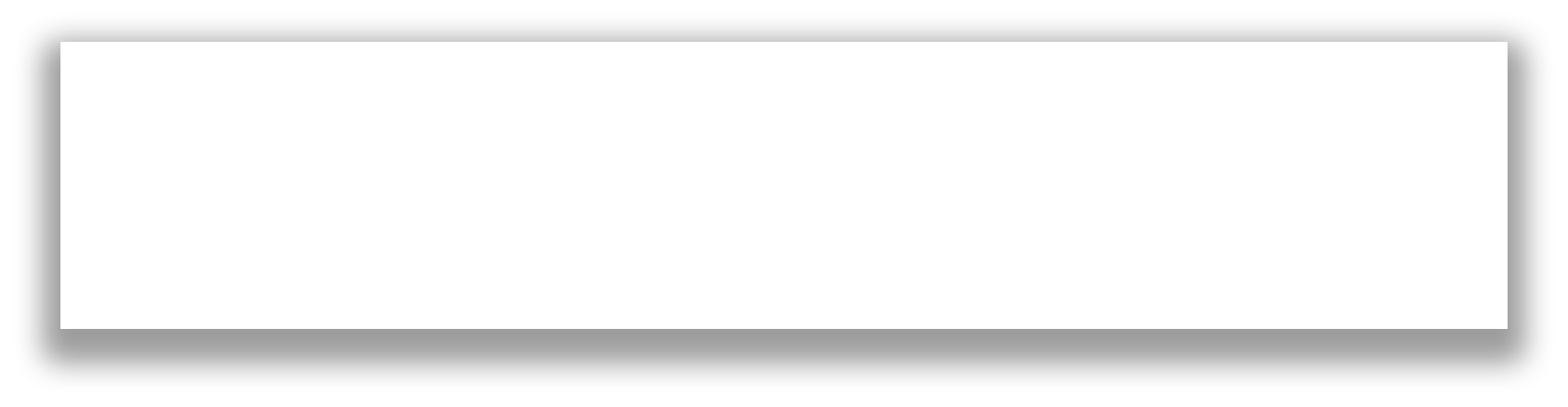
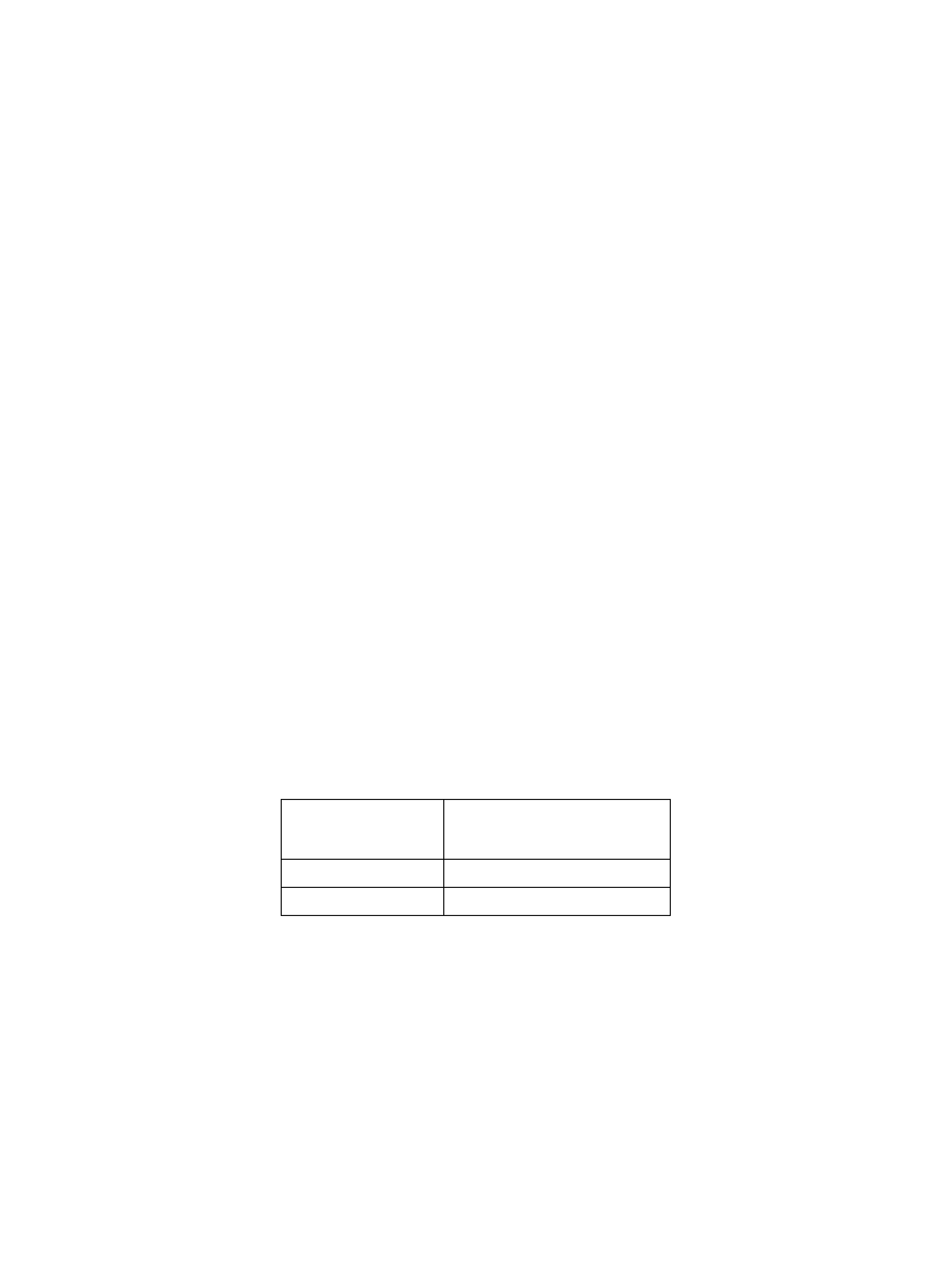
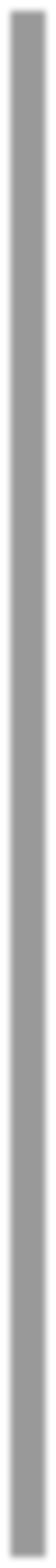
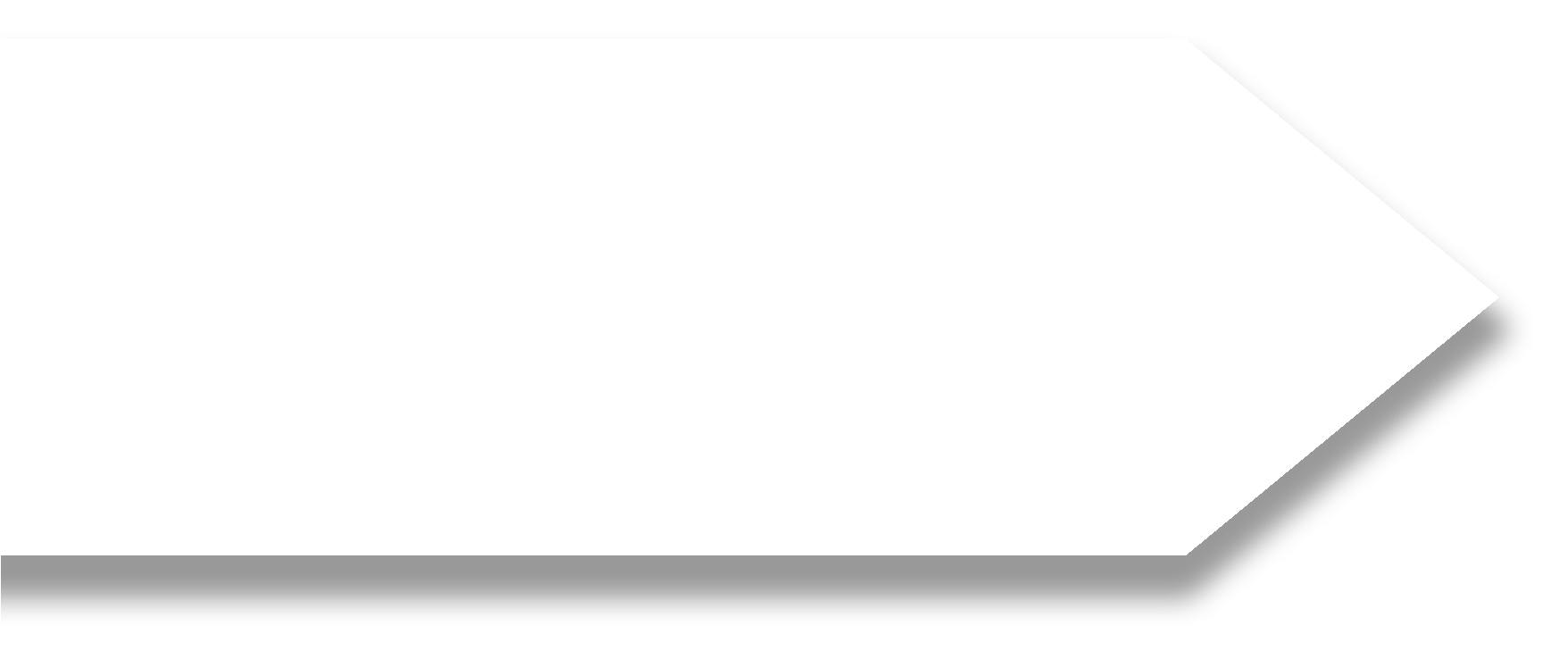
* + **Conversion du bilan :**

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 Stocks  Banque | 2 000 000  2 000 000  1 000 000 | 2,30  2,30  2,30 | 4 600 000  4 600 000  2 300 000 | Capital Réserves  **Ecart de conversion**  Résultat ***Capitaux propres*** Dettes | 2 000 000  1 000 000  500 000 | 2  2  2,2  2,30 | 4 000 000  2 000 000  **950 000**  1 100 000 |
| ***3 500 000***  1 500 000 | **8 050 000**  3 450 000 |
| **Total actif** | **5 000 000** |  | **11 500 000** | **Total passif** | **5 000 000** |  | **11 500 000** |

# Chapitre 5

## RETRAITEMENTS ET ELIMINATION DES OPERATIONS INTERGROUPES



|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **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 (*Annulation de l'écart de conversion actif*)

1 150 000

### 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 (*Annulation de l'écart de conversion passif)*

750 000

### Ecriture au compte de résultat

750 000

Résultat Global

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.

### Opération 2 : Provision pour engagement de retraite

* + **Ecriture au bilan**

Réserves F1 (65 000 000 x 70%)

Résultat F1 (75 000 000 - 65 000 000) 70%

Impôts différés actif (75 000 000 x 30%)

45 500 000

7 000 000

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%)

Impôt sur les bénéfices (10 000 000 x 30%)

(Dotation en année N)

7 000 000

3 000 000

### Opération 3 : Amortissement dérogatoire

* + **Ecritures au bilan :**

Amortissements dérogatoires 575 000

Résultat (200 000 x 0,75)

Réserves (375 000 x 0, 75)

Impôt différé passif (575 000 x 0, 25)

150 000

281 250

143 750

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

Résultat global (200 000 x 0, 75)

Impôt sur les bénéfices (200 000 x 0,25)

150 000

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).

180 000 000

Subvention d'investissement

Pro

duit constaté d'avance 180 000 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **APPLICATION 140**  **intra-groupe** | **Elimination des comptes réciproques et des résultats** |
| * **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%. | |

### 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

4 000 000

Résultat (M)

(*Distribution de dividendes*)

Réserves 4 000 000

### Ecriture au compte de résultat

4 000 000

Produits financiers

Résultat global 4 000 000

### Opération 2 :

* + **Comptes de bilan**

Résultat M (900 000 - 300 000) x 0,2

Réserves M (300 000 x 0,2)

120 000

60 000

Stock de marchandises (900 000 x 0,2) 180 000

Impôts différés actif 54 000

Résultat M (120 000 x 0,3)

Réserves M (60 000 x 0,3)

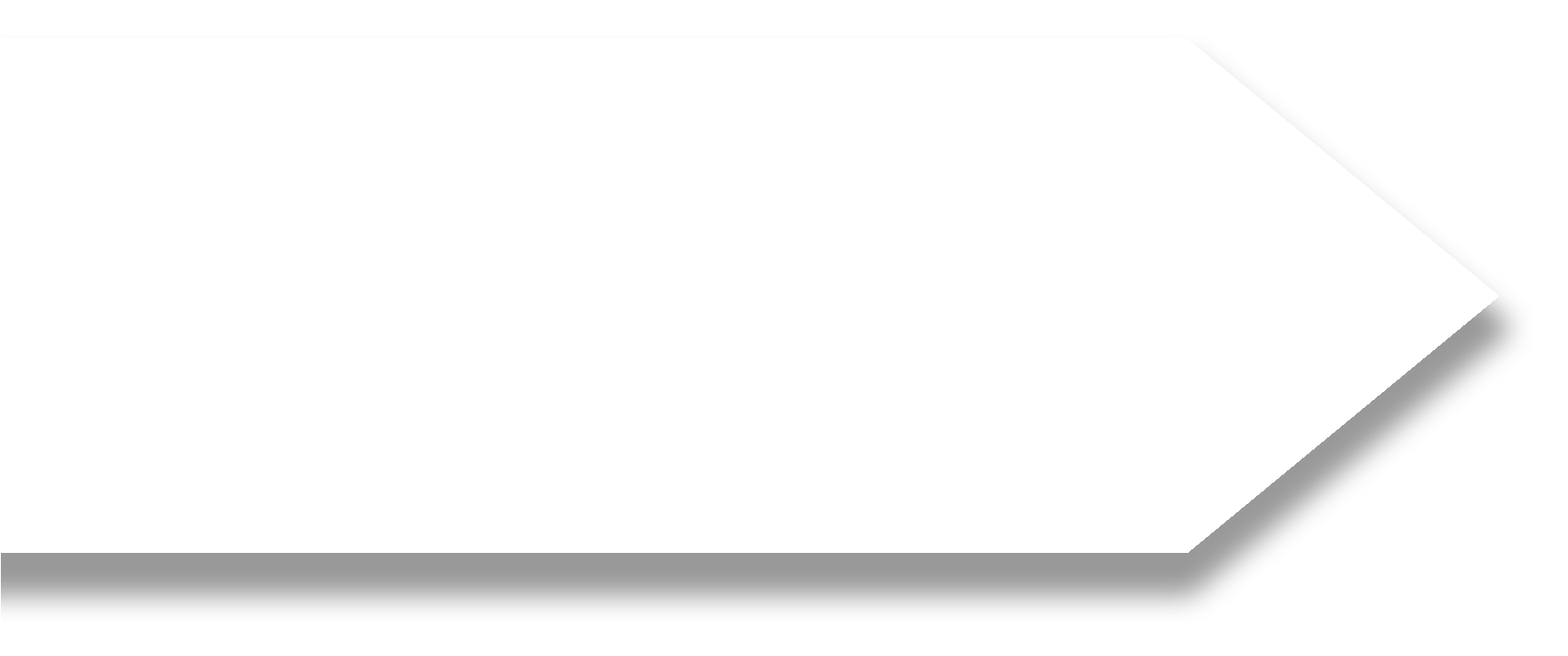
36 000

18 000

### Comptes de gestion

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Variations de stock de marchandises | 120 | 000 |  |
| 20% x (300 000 – 900 000) |  |  |
| Résultat |  |  | 96 000 |
| Impôt sur les bénéfices |  |  | 24 000 |

**Chapitre 6 VARIATIONS DU PERIMETRE DE CONSOLIDATION**



|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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 (12000000 +8000000) 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 : 15 000 000

### 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 : - 42 000 000 (70% x 60 000 000)

**Ecart d'acquisition = 8000 000**

 **Vérification : Ecart de consolidation = 10 500 000 + 8000 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 (12000000 +8000000) 20 000 000

Amortissement de l'écart d'évaluation lié au bâtiment (8 000 000/10 x 2) : - 1600 000

Impôt différé passif (20 000 000- 1600 000) x (1-0.25) : -13 800 000

### 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%) : 460 000

### 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 e la prise e contrôle initial reste figé.

### Ecritures au bilan de l'écart d'évaluation

Terrain Bâtiment

12 000 000

8 000 000

Titres de participation (20 000 000x75% x80%) Intérêts minoritaires (20 000 000x75% x20%)

Impôt différé passif (20 000 000 x 25%)

12 000 000

3 000 000

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 Bâtiment

12 000 000

8 000 000

Réserves de réestimation

Impôt différé passif (20 000 000 x 25%)

15 000 000

5 000 000

### Ecriture au bilan de l'écart d'acquisition

Ecart d'acquisition 8 000 000

ou réserves consolidées

Titres de participation F 8 000 000

### Ecriture au bilan de l'amortissement du bâtiment

Résultat groupe (8 000 000/10 x 75% x 80%)

Réserves groupe [(8 000 000/10 x2) x 75% x 80%]

Intérêts minoritaires [(8 000 000/10 x3) x 75% x 20%]

Impôts différés actif [(8 000 000/10 x3) x 25%]

Amortissement bâtiment (*Amortissement : 8000 000 /10* x *3*)

480 000

960 000

360 000

600 000

2 400 000

### Ecriture au compte de résultat de l'amortissement du bâtiment

Dotations aux amortissements 800 000

Résultat global (800000 x 75%)

Impôt sur le bénéfice (800000 x 25%)

600 000

200 000

### Ecriture de partage des capitaux propres

90 000 000

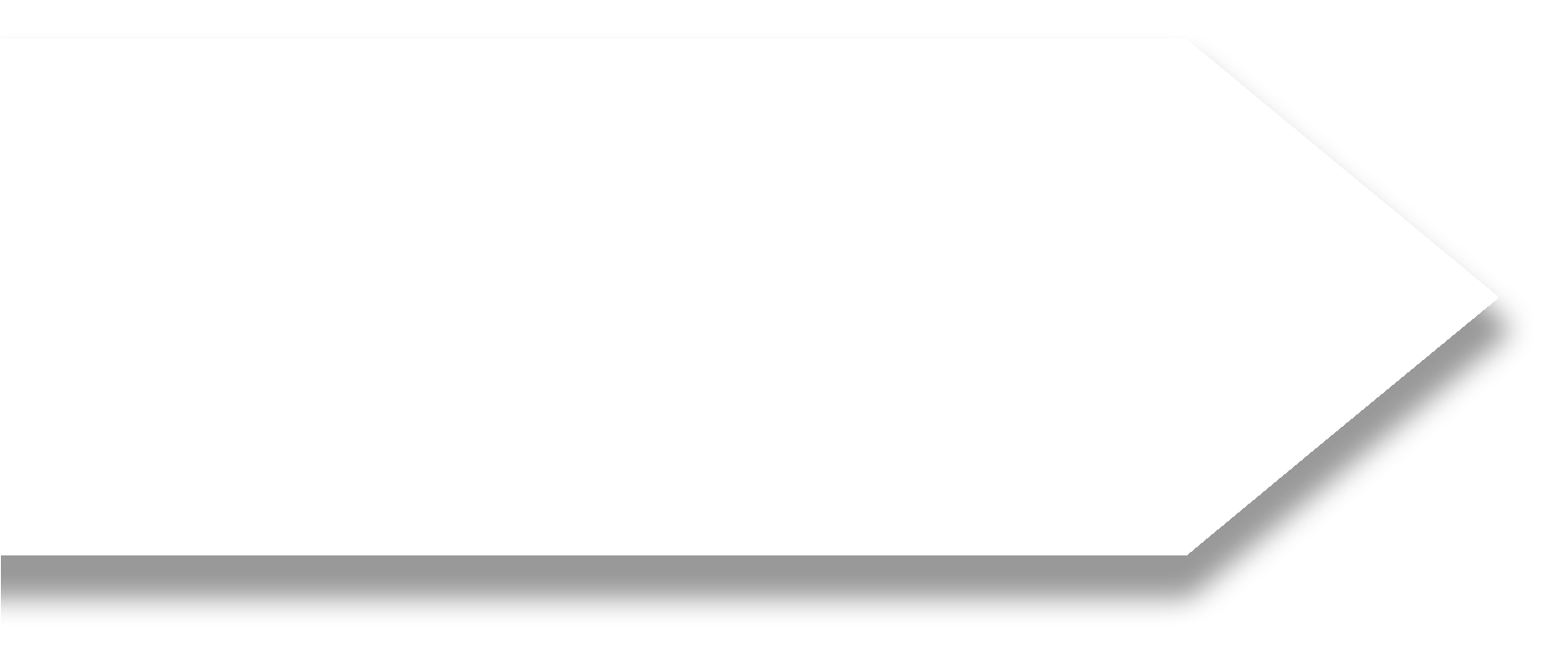
Capitaux propres

|  |  |
| --- | --- |
| 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

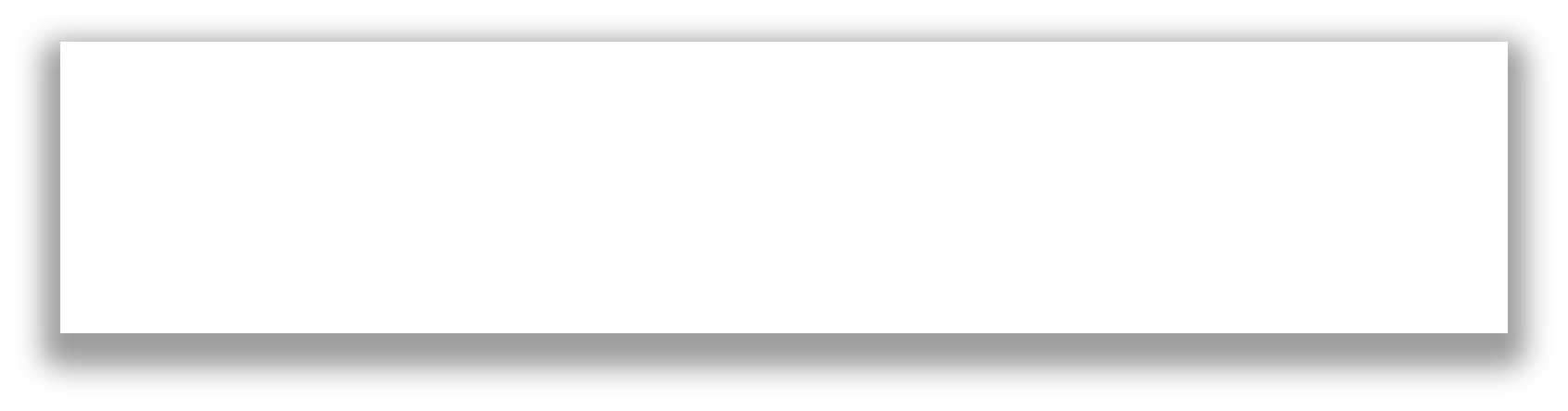
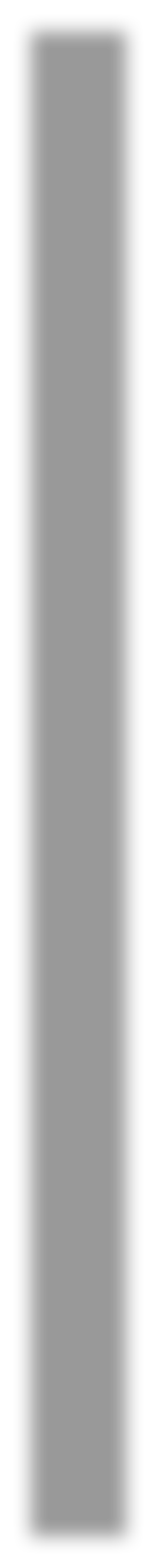
(2) (90 000 000 x 80%) - 39 700 000

## Comptes combines



**Chapitre 7**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **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.  **X (hors OHADA)**  **90% 60% 70%**  **B C D**  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** | | |



**APPLICATION 142**

**Comptes combinés : Suite des données**

**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 %.

### 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.

### 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) x 90% + (500 + 150) x 60% + (300 + 50) x 70% = 1 085.
  2. Soit (40 + 30) x 90% + 20 x 60% + 30 x 70% = 96
  3. Soit (400 + 100 + 40 + 30) x 10% + (500 + 150 + 20) x 40% + (300 + 50 + 30) x 30% = 439

**COMPTE DE RESULTAT COMBINE**

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