



Cours n° 7

Introduction à la consolidation



Section 1

Bases légales et réglementaires de la consolidation

Lois et règlements

- Loi du 3 janvier 1985

Cette loi, prise en application de la 7^{ème} directive du Conseil des Communautés européennes du 13 juin 1983 précise :

Que les sociétés doivent présenter des comptes consolidés (bilan, compte de résultat et annexe) et un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe ou qu'elles exercent une influence notable sur d'autres entreprises.

Un arrêté du 22 juin 1999 a homologué le règlement 99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés.

- Les Normes comptables

- Règles et méthodes des comptes consolidés (RMCC = norme française de consolidation)
- Normes internationales IFRS établies par l'IASB

Champ d'application

- La conformité aux RMCC est obligatoire pour les sociétés commerciales et les entreprises publiques soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés
- Le règlement européen IAS 2005 du 7 juin 2002 oblige les sociétés européennes dont les actions sont cotées sur un marché réglementé à établir leurs comptes consolidés conformément aux normes internationales IFRS
- L'ordonnance du 20 décembre 2004 permet aux sociétés non cotées d'opter pour l'établissement et la publication de leurs comptes consolidés aux normes IFRS.

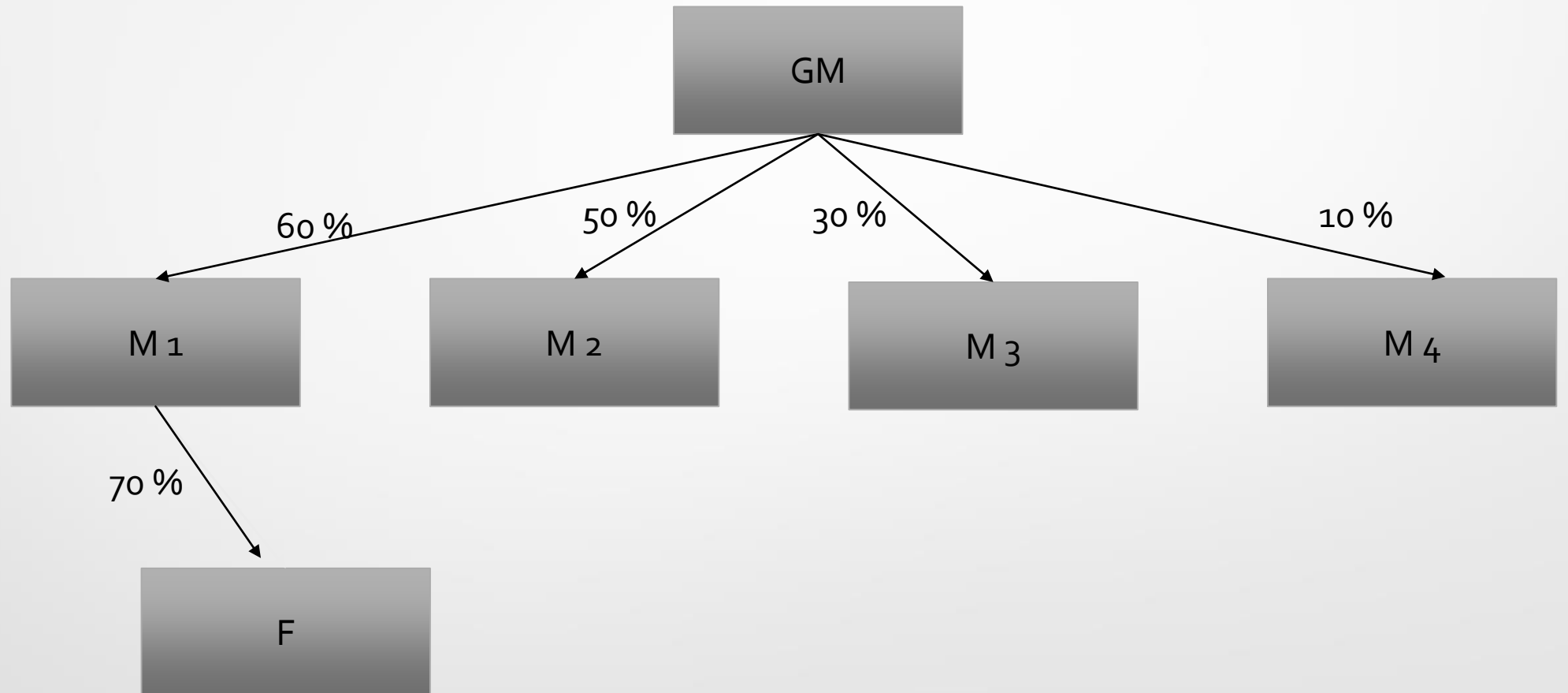


Section 2

Périmètre de consolidation et détermination des méthodes applicables

Définition du groupe

- 1 ère étape préparatoire : l'organigramme



Pourcentages de contrôle et pourcentages d'intérêts

- Pourcentage d'intérêt

Quote-part du patrimoine de la filiale ou de la participation que possède la société consolidante.

GM dispose de 60% des intérêts dans M₁

- Pourcentage de contrôle

Pourcentage de droit de vote que peut avoir la société consolidante, soit directement, soit indirectement sur une filiale ou une participation.

GM dispose de 60% des droits de vote dans M₁. GM contrôle M₁.

M₁ dispose de 70% des droits de vote dans F. Comme GM contrôle M₁, GM contrôle F à 70%

Types de contrôles

- Sociétés sous contrôle exclusif
 - Détention de la majorité des votes
 - Désignation pendant deux exercices successifs des organes d'administration, de direction ou de surveillance. Ceci est présumé si la société mère détient directement ou indirectement plus de 40 % des droits de vote et qu'aucun autre associé n'en détient davantage
 - Droit d'exercer une influence dominante obtenu par contrat ou acte statutaire.
- Sociétés sous contrôle conjoint
 - Il existe un nombre limité d'associés
 - Un accord contractuel prévoit que les décisions essentielles nécessitent le consentement de tous les associés.
- Sociétés sous influence notable
 - Ce type d'influence est présumé si la société mère détient directement ou indirectement au moins 20% des droits de vote.

Périmètre de consolidation

- Seules les sociétés soumises à l'un des trois types de contrôles doivent être consolidées.

Dans l'exemple ci-dessus, il s'agira de M₁, M₂, M₃ et F

Méthodes de consolidation

Types de contrôle	Méthode de consolidation	
	RMCC	IFRS
Contrôle exclusif	Intégration globale	Intégration globale
Contrôle conjoint	Intégration proportionnelle	Mise en équivalence
Influence notable	Mise en équivalence	Mise en équivalence

Consolidation du bilan

Les trois méthodes de consolidation présentent une caractéristique commune :

La quote-part appartenant à la société mère dans les capitaux propres de la filiale (intérêts majoritaires) est substituée à la valeur des titres de participation figurant au bilan individuel de la mère.

La différence de consolidation qui apparaît généralement représente les résultats non distribués accumulés par la filiale et viennent former les capitaux propres consolidés.

La fraction du résultat de l'exercice de la filiale appartenant à la société mère figure dans le résultat consolidé.

Consolidation du bilan

- **Intégration globale**
 - Dans le bilan de la société mère, les postes d'actif et de dettes de la filiale sous contrôle exclusif sont substitués aux titres de participation **pour leur montant total**.
 - **Les capitaux propres de la filiale sont partagés entre**
 - Droits des associés de la société mère (intérêts majoritaires)
 - Droits des associés des autres associés de la filiale (intérêts minoritaires)
 - La plus-value de consolidation s'ajoute aux capitaux propres consolidés
 - Les intérêts minoritaires constituent une rubrique distincte au passif du bilan consolidé.
- **Mise en équivalence**
 - A l'actif du bilan consolidé, les titres de participation détenus par la société mère sont réévalués à une valeur égale aux intérêts majoritaire de la mère dans les capitaux propres (résultat compris) de la filiale mise en équivalence.
 - Au passif, les capitaux propres sont majorés de la différence entre la valeur réévaluée et la valeur d'entrée des titres, en distinguant les réserves consolidées et le résultat consolidé
- **Intégration proportionnelle**
 - Une fraction (pourcentage d'intérêt de la mère) de chacun des postes du bilan de la filiale est substituée aux titres de participation de la société mère.

La plus value s'ajoute aux capitaux propres consolidés en distinguant les réserves consolidées et le résultat consolidé.

Consolidation du compte de résultat

- Intégration globale
 - Les charges et les produits de la société mère sont cumulés avec les charges et les produits de la filiale
 - Le résultat obtenu est celui de l'ensemble des sociétés intégrées
 - On retranche à la fin globalement, la part de résultat des associés minoritaires pour obtenir le résultat consolidé de la société mère (intérêts minoritaires)
- Mise en équivalence
 - La fraction du résultat de la filiale appartenant à la société mère est mentionné sur une ligne « **Quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence** »
- Intégration proportionnelle
 - Les charges et les produits de la société mère sont cumulés avec la fraction de charges et de produits de la filiale correspondant au pourcentage d'intérêt de la mère dans le capital de la filiale.



Section 3

Pratique de la consolidation

1 – Saisie des données de base

- Caractéristiques des données de base

Les informations, fournies sous forme de balances après écritures d'inventaire doivent respecter certaines caractéristiques :

- Les comptes à consolider doivent être arrêtés à la même date. En principe, c'est la date de la société consolidante qui doit être retenue
- Les données de base doivent avoir été établies de façon homogènes (mêmes règles, mêmes options). Sinon des retraitements et reclassements doivent être effectués.

- Sommation des données de base

Dans les méthodes d'intégration, les données de base (balances) doivent être d'abord cumulées soit sous forme de tableaux, soit sous forme d'écritures comptables. Pour l'intégration proportionnelle, les données des filiales ne sont prises que pour leur quote-part.

Dans la mesure où l'on souhaite séparer la préparation du bilan consolidé et celle du compte de résultat consolidé, de ne prendre respectivement que la balance des comptes de bilan équilibrée par un compte de résultat et la balance des comptes de résultat équilibrée par un compte de résultat qui doit être réciproque avec celui du bilan.

2- Ajustements, retraitements, éliminations

- Ces opérations peuvent être effectuées sous forme de tableau reprenant des additions et des soustractions, soit en enregistrant des écritures comptables.
- Dans le cas des écritures comptables,, il est préférable de comptabiliser séparément les opérations concernant d'une part le bilan consolidé et d'autre part, le compte de résultat, en utilisant comme compte de liaison un compte « Résultat » qui doit être soldé en fin d'opération

- Comptes réciproques

Il faut éliminer de la balance cumulée les montants résultant des opérations effectuées au sein du groupe :

- Au bilan : Clients et fournisseurs, prêts et emprunts, comptes courants ...
- Au compte de résultat : Achats, ventes, produits financiers

Fournisseurs (intragroupe)	10 000	
Clients (intragroupe)		10 000
<i>Elimination des dettes et des créances intragroupe</i>		

- Fiscalité différée

- Tous les passifs d'impôt différés doivent être pris en compte
- Les actifs d'impôts différés ne sont portés à l'actif du bilan que si leur récupération est probable.

- Provisions réglementées

Les provisions réglementées ne correspondent pas à l'objet normal d'une provision.

Il convient donc de procéder à l'élimination de l'incidence de ces écritures :

- Reprise d'un amortissement dégressif si il ne correspond pas au mode d'amortissement économique,
- Constitution ou reprise de provisions réglementées,
- Reprise de subventions d'investissement en résultats,
- Inscription en charges de certains frais accessoires d'acquisition d'immobilisations,
- Comptabilisation en résultat de l'impact d'un changement de méthode

Provisions réglementées	15 000	
Réserves		10 000
Résultat		5 000
<i>Reprise des provisions réglementées</i>		

- Retraitement des titres

- Titres des sociétés intégrées globalement

Ce retraitement ne concerne que le bilan : il s'agit de séparer les droits sur une filiale revenant au groupe de ceux revenant aux intérêts minoritaires

- Titres des sociétés intégrées proportionnellement

Ce retraitement s'effectue comme dans le cadre des sociétés intégrées globalement. Cependant, les intérêts minoritaires n'apparaissent pas puisque seule la quote-part des actifs de la société intégrée revenant au groupe est comprise dans le total du bilan cumulé.

- Titres mis en équivalence

Les titres mis en équivalence sont réévalués dans les comptes consolidés à la quote-part de l'actif net comptable de la participation. Les plus-values dégagées sont portées en réserves et dans un compte de résultat spécifique

Titres filiale mis en équivalence	15 600	
Titres de participation		13 200
Réserves		2 000
Résultat		400
<i>Mise en équivalence</i>		