RPC 30 · La première consolidation

Swiss GAAP RPC 30 (consolidation du capital, méthode de l'acquisition) Le jour où la mère achète une filiale, on fait la première consolidation : on additionne les deux bilans, puis on remplace la participation par ce qu'elle représente vraiment, les actifs et les dettes de la filiale, plus le goodwill.

1 L'essentiel à savoir par cœur

- **Additionner** les bilans de la mère et de la filiale, poste par poste.
- **Réévaluer** la filiale : réserves latentes dissoutes, actifs et dettes à leur valeur à la date d'acquisition, avec l'impôt différé.
- **Éliminer** la participation de la mère contre les capitaux propres réévalués de la filiale.
- L'écart est le **goodwill** ; la part des autres actionnaires devient la part des **minoritaires**.

additionner
les deux bilans

réévaluer
la filiale, avec l'impôt différé

éliminer
participation contre capitaux propres

goodwill
= l'écart

2 La base légale, article par article

- Méthode de l'acquisition : la consolidation du capital se fait à la date où le contrôle est obtenu.
- Les actifs et dettes de la filiale sont évalués selon les principes du groupe à cette date ; les réserves latentes sont dissoutes et l'impôt différé calculé.
- La participation de la mère est compensée avec sa part des capitaux propres réévalués de la filiale.
- Un excédent du prix est le goodwill ; un prix inférieur donne un goodwill négatif.
- La part des minoritaires dans les capitaux propres réévalués est présentée séparément dans les capitaux propres du groupe.

3 Les règles, cas par cas

Sujet	Code des obligations	Swiss GAAP RPC
Méthode	Pas de méthode prescrite	Méthode de l'acquisition, valeurs à la date d'achat
Réserves latentes de la filiale	Peuvent subsister	Dissoutes avant la consolidation
Participation chez la mère	Au coût d'acquisition (art. 960a)	Remplacée par les actifs et dettes de la filiale, plus le goodwill
Minoritaires	Pas de règle	Présentés à part dans les capitaux propres

4 La méthode, dans l'ordre

1. Établir le bilan de la filiale selon les règles du groupe.
2. Dissoudre les réserves latentes, calculer l'impôt différé.
3. Éliminer la participation contre les capitaux propres réévalués.
4. Isoler goodwill et minoritaires.

« La participation disparaît ; ce qu'elle représente apparaît : actifs, dettes, goodwill. »

6 Les pièges

Les capitaux propres du groupe à l'acquisition sont ceux de la **mère** : ceux de la filiale disparaissent entièrement dans l'élimination (sauf la part des minoritaires).

7 Le cas type du chapitre

Mère SA achète Fille SA. Le 31 décembre, Mère SA achète 100 % de Fille SA pour 500. Bilan de Mère SA : participation 500, autres actifs 1 500, dettes 900, capitaux propres 1 100. Bilan de Fille SA : actifs 800, dettes 450, capital 200, réserves 150. Le stock de Fille SA contient une réserve latente de 60 ; taux d'impôt 20 %.

a. Capitaux propres réévalués de Fille SA ?
b. Goodwill ?
c. Écritures de consolidation et bilan consolidé ?
d. Variante : Mère SA n'achète que 80 % pour 400. Goodwill et minoritaires ?

Corrigé en fin de fiche.

10 Questions d'examen

1. Vrai ou faux ? À la première consolidation, la participation est éliminée contre les capitaux propres réévalués de la filiale.

2. Vrai ou faux ? Les réserves latentes de la filiale restent dans les comptes consolidés.

3. Vrai ou faux ? Les capitaux propres du groupe à l'acquisition sont la somme de ceux de la mère et de la filiale.

4. Vrai ou faux ? La réévaluation de la filiale entraîne un impôt différé.

5. Cas express : Prix 500 ; capitaux propres de la filiale 350, réserve latente 60, impôt 20 %. Goodwill ?

6. Cas d'examen, « Goodwill activé, goodwill compensé, badwill » : Delta SA achète 100 % d'Epsilon pour 1 600 ; actifs nets réévalués 1 200. Trois ans plus tard, elle revend Epsilon pour 1 500, quand ses actifs nets (valeurs du groupe) valent 1 250. Autre cas : Delta achète Zêta pour 900, actifs nets réévalués 1 000.

7. Cas d'examen, « Le goodwill compensé dans l'annexe » : Omega SA compense ses goodwills. Début de l'exercice : goodwill compensé 500, amortissements théoriques cumulés 200 (durée 5 ans). Dans l'exercice, elle achète une nouvelle filiale avec un goodwill de 150 (durée 5 ans, achat le 1er janvier). Fonds propres au bilan 4 000, résultat 600.

8. Cas d'examen, « Le badwill, pas à pas » : Sigma SA achète 100 % de Tau pour 2 350 ; actifs nets réévalués 2 500. Tau doit encore être restructurée ; la dissolution se fait sur 5 ans. Que voit-on au bilan et au compte de résultat les deux premières années ?

9. Cas d'examen, « Le badwill selon la RPC 30 révisée : au passif ou dans les fonds propres » : Le 1er juillet de l'année 1, Mère SA achète 75 % de Fille SA pour 1 230 ; capitaux propres réévalués de Fille SA : 1 800. Groupe A : goodwill activé, badwill dissous sur 5 ans. Groupe B : goodwill compensé avec les fonds propres. Écritures de la fin de l'année 3 ?

10. Résolvez le cas type de la section 7, « Mère SA achète Fille SA », questions a à d.

11. Citez les étapes de la méthode, dans l'ordre, et la base légale du chapitre.

11 Corrigés

1. Vrai : Méthode de l'acquisition.

2. Faux : Elles sont dissoutes.

3. Faux : Ceux de la mère, plus les minoritaires.

4. Vrai : Sur la réserve dissoute.

5. 102. 500 − (350 + 60 − 12).

6.

Point	Calcul	Résultat
Goodwill d'Epsilon	1 600 − 1 200	400
Activé, durée estimée 8 ans	400 ÷ 8	50 par an
Activé, durée inconnue	400 ÷ 5	80 par an
Cession, goodwill compensé	1 500 − 1 250 − 400	−150 (perte)
Cession, goodwill activé sur 8 ans	1 500 − 1 250 − (400 − 3 × 50)	0
Badwill de Zêta	900 − 1 000	100 au passif, dissous 20 par an au plus 5 ans

Compensé à l'achat, le goodwill revient au moment de la vente : il entre dans le coût et réduit le bénéfice de cession (RPC 30/20).

7.

Ligne de l'annexe	Calcul	Montant
Valeur d'acquisition théorique à la fin	500 + 150	650
Amortissement théorique de l'exercice	500 ÷ 5 + 150 ÷ 5	130
Amortissements cumulés à la fin	200 + 130	330
Valeur nette théorique	650 − 330	320
Fonds propres théoriques	4 000 + 320	4 320
Résultat théorique	600 − 130	470

8.

Point	Calcul	Montant
Badwill	2 350 − 2 500	150 au passif
Dissolution annuelle	150 ÷ 5	produit de 30 par an
Fin de l'année 1	150 − 30	120 au passif
Fin de l'année 2	120 − 30	90 au passif

Si l'achat était un vrai « achat à bon compte » sans charges attendues, les 150 pourraient être pris en produit dès l'année 1.

9.

Point	Calcul	Montant
Part acquise	75 % × 1 800	1 350
Badwill	1 350 − 1 230	120
Minoritaires	25 % × 1 800	450
Dissolution annuelle (A)	120 ÷ 5	24 ; année 1 : 12 (six mois)

Débit (groupe A)	Crédit	Montant
Badwill	Réserves de bénéfice (années 1 et 2)	36
Badwill	Produit de dissolution du badwill (année 3)	24

Groupe A, fin de l'année 3 : badwill restant au passif 120 − 12 − 24 − 24 = **60**. Groupe B : les 120 augmentent les fonds propres dès l'achat, une fois pour toutes ; aucune dissolution ensuite. L'annexe montre qu'une inscription au passif aurait donné un passif de 60 et un produit de 24 cette année. Si Fille SA est revendue plus tard, le badwill compensé entre dans le calcul du résultat de cession.

10.

1. 350 + 60 − 12 (impôt différé) = **398**.

2. 500 − 398 = **102**.

Débit	Crédit	Montant
Stock	Réserves de Fille	60
Réserves de Fille	Impôts différés passifs	12
Capital de Fille 200 · Réserves de Fille 198 · Goodwill 102	Participation	500

Bilan consolidé	Calcul	Francs
Autres actifs	1 500 + 800 + 60	2 360
Goodwill		102
Total de l'actif		**2 462**
Dettes	900 + 450	1 350
Impôts différés passifs		12
Capitaux propres	ceux de la mère	1 100
Total du passif		**2 462**

4. Part acquise : 80 % × 398 = 318.40 ; goodwill : 400 − 318.40 = **81.60** ; minoritaires : 20 % × 398 = **79.60**.

11. 1) Établir le bilan de la filiale selon les règles du groupe. ; 2) Dissoudre les réserves latentes, calculer l'impôt différé. ; 3) Éliminer la participation contre les capitaux propres réévalués. ; 4) Isoler goodwill et minoritaires. Base : Swiss GAAP RPC 30 ; CO art. 960a.