

LES IFRS/IAS CONSOLIDATION

Professeur SAID OUHADI

PROFESSEUR DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ADF PRO Marrakech

LES IFRS/IAS CONSOLIDATION

Plan de travail

Partie introductive : Fondamentaux des IFRS 5H

Première Partie : Comptabilisation des éléments du patrimoine 11H

Deuxième Partie : Consolidation des comptes 8H

Troisième Partie : Analyse financière 6H

LES IFRS/IAS CONSOLIDATION

Plan de travail

Introduction Fondamentaux 2H

- 1) Présentation des états financiers (IAS 1 et IAS 7, IAS 8, IAS 10) 3 H**
- 2) Comptabilisation des stocks (IAS 2, IAS 11, IAS 41, IAS 23, IFRS 13) 2H**
- 3) Comptabilisation des immobilisations (IAS 16, IAS 38, IAS 36, IAS 37,
IAS 11, IAS 41, IAS 23, IFRS 13, IFRS 7, IFRS 9) 6H**
- 4) Les contrats de location (IFRS 16 en remplacement de IAS 17) 1H**
- 5) Produits des activités ordinaires tirés de contrats (IFRS 15) 2H**
- 6) Consolidation des comptes (IAS 27, IAS 28, IAS 31, IFRS 3, IFRS 8,
IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12) 8H**
- 7) Analyse financière 6H**

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

-

Les états financiers sont destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs.

Ils sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité et les flux de trésorerie de l'entité qui sont utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

- Les états financiers d'une entité fournissent des informations sur:
 - ses actifs
 - ses passifs
 - ses capitaux propres
 - ses produits et charges
 - ses flux de trésorerie
- Ces informations, accompagnées des autres informations fournies dans les notes, aident les utilisateurs des états financiers à prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entité, en particulier leurs échéances et leur degré de certitude.

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

NORME IAS 1

Responsabilité

C'est l'organe de direction de l'entreprise qui est responsable de la préparation et de la présentation des états financiers.

Composantes:

Un bilan

Un compte de résultat,

Un état indiquant la variation des capitaux propres,

Un tableau de flux de trésorerie,

Les méthodes comptables et notes explicatives.

BILAN

- Caractère courant et non courant
- Passifs courants et non courants
- Actifs courants et non courants
- Informations à présenter au bilan

- **Actifs courants:** l'entreprise s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle d'exploitation normale de l'entreprise,
 - L'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négociés, on s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice,
 - il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie
 - Exemples d'actifs courants : Immobilisations financières à échéance inférieure à 12 mois, stocks, créances clients, valeurs mobilières de placement, disponibilités

- **Actifs non courants:** tous les autres actifs
 - Exemples d'actifs non courants : Immobilisations incorporelles, corporelles, immobilisations financières détenues pour une longue durée (supérieure à 12 mois).

- **Passifs courants:** l'entité s'attend à régler le passif en cours de son cycle d'exploitation normal,
 - il est détenu essentiellement aux fins d'être négocié,
 - il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture
 - Exemples de passifs courants : Dettes fournisseurs, emprunts et dettes financières dont l'échéance est inférieure à 12 mois, provisions pour risques et charges (en fonction de la nature du risque ou de la charge).

- **Passifs non courants:** tous les autres passifs (Exemples de passifs non courants : emprunts et dettes financières supérieures à 12 mois, provisions pour risques et charges)

ACTIF	PASSIF
ACTIFS NON COURANTS	CAPITAUX PROPRES
Immobilisations incorporelles	Capital émis
Immobilisations corporelles	Réserves
Immeubles de placement	Résultat
Actifs biologiques	
Autres actifs corporels	Intérêts minoritaires
Participations dans des entreprises associées	
Autres actifs financiers	
Total actifs non courants	PASSIFS NON COURANTS
	Emprunts portant intérêts
	Impôts différés
	Autres passifs financiers
	Provisions
	Obligation au titre des retraites
ACTIFS COURANTS	Total Passifs non courants
Stocks	PASSIFS COURANTS
Clients et autres débiteurs	Fournisseurs et autres créditeurs
Trésorerie et équivalents de trésorerie	Provisions
Total actifs courants	Emprunts à court terme
	Partie à CT des emprunts portant intérêts
	Total Passifs courants

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

COMPTE DE RESULTAT

- fournir une mesure de la performance économique de l'entité

- **Postes obligatoires :**

-

les produits des activités ordinaires;

les charges financières;

la quote-part dans le résultat des entités associées comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;

le profit ou la perte avant impôt liés à des abandons d'activité;

la charge d'impôt sur le résultat;

le résultat de la période.

- suppression du résultat exceptionnel

- **présentation de nouveaux indicateurs:**

résultat opérationnel : ensemble des produits et des charges ne résultant pas des activités financières et de l'impôt sur le résultat

résultat opérationnel courant : niveau de performance à caractère récurrent

exclusion des événements inhabituels, anormaux et peu fréquents

- **deux modes distincts de présentation:**

- **par nature** (regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entité) → de plus en plus rarement retenue
- **par destination** (met en évidence la provenance des charges et des produits: le coût des ventes, les frais de recherche et de développement, les frais commerciaux et les frais généraux) → permet de mesurer la performance d'une entreprise.
- - **coût de l'endettement financier net** : différence entre les produits d'intérêts générés par la trésorerie et les charges d'intérêts générées par l'endettement financier

compte de résultat par nature

Structure du compte de résultat par nature sous référentiel IFRS	N	N-1
Chiffre d'affaires Achats consommés Charges de personnel Charges externes Impôts et taxes (hors IS) Dotation aux amortissements Dotation aux provisions Variation de stocks de produits en cours et produits finis		
RESULTAT OPERATIONNEL COURANT		
Autres produits et charges opérationnels		
RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie Coût de l'endettement financier brut Coût de l'endettement financier net Charges d'impôt Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
RESULTAT NET		

compte de résultat par destination

Structure du compte de résultat par destination sous référentiel IFRS	N	N-1
Chiffre d'affaires Coût des ventes Frais de recherche et développement Frais commerciaux Frais généraux		
RESULTAT OPERATIONNEL COURANT		
Autres produits et charges opérationnels		
RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits de trésorerie et d'équivalents de trésorerie Coût de l'endettement financier brut Coût de l'endettement financier net Charges d'impôt Résultat net avant résultat des activités arrêtées ou en cours de cession Résultat net d'impôt des activités arrêtées ou en cours de cession		
RESULTAT NET		

Tableau état de résultat global

- Bilan ➔ Etat de la situation financière
- Etat de résultat global : charges et produits non comptabilisés au compte de résultat (écart de réévaluation, différences de conversion,...)

Modèle B : Etat du résultat global	N	N-1
Résultat après impôt Autres éléments du résultat global Différences de conversion sur activités à l'étranger Couvertures de flux de trésorerie Ecart de réévaluation Ecart actuariels Total Résultat global Résultat de l'exercice : -revenant à la société mère -revenant aux minoritaires Résultat par action (de base et dilué)		

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

IAS 1 : « Présentation des états financiers »

VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Mentions obligatoires

- doit comprendre :
 - le résultat net de l'exercice,
 - chacun des éléments de produits et charges, de profits ou de pertes, comptabilisés dans les capitaux propres,
 - l'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs
- présenter, dans ce tableau ou en annexe, les transactions sur le capital, le solde des résultats non distribués en fin d'exercice, l'analyse et le rapprochement entre la valeur comptable en début et fin d'exercice du capital, de la prime d'émission et des réserves

Tableau de variation des capitaux propres

	Capital	Primes d'émission	Réserves	Résultat net	Résultats cumulés	Divers
Soldes au 31/12/2005						
Effets de changements de méthodes comptables						
Réévaluation						
Différences de conversion						
Résultat de l'exercice						
Dividendes						
Augmentation de capital						
Soldes au 31/12/2006						
Effets de changements de méthodes comptables						
Réévaluation						
Différences de conversion						
Résultat de l'exercice						
Dividendes						
Augmentation de capital						
Soldes au 31/12/2007						

IAS 7: « Tableaux de flux de trésorerie »

- Évaluer les changements de la structure financière et échéancier des flux de trésorerie
- 3 catégories: activités opérationnelles
 activités d'investissement
 activités de financement

IAS 7: « Tableaux de flux de trésorerie »

- - Permet aux utilisateurs **d'évaluer les changements** de l'actif net d'une entreprise, sa structure financière et l'échéancier des flux de trésorerie.
- - **Activités opérationnelles**: principales activités génératrices de produits et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement et de financement
-
- - **Activités d'investissement**: acquisition et la sortie d'actifs à long terme.
- - **Activités de financement**: changements dans la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entreprise.
- - **Complément d'informations**: les intérêts et dividendes, les impôts sur le résultat, les participations dans les filiales, les acquisitions et cessions de filiales

IAS 8 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

Objectif : l'objectif de la norme IAS 8 est d'établir les critères de sélection et de changement de méthode comptable, ainsi que le traitement comptable et les informations à fournir relatives aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs.

Le but est de renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers, et de pouvoir les comparer dans le temps et/ou avec d'autres entités.

Champ d'application : La norme doit être appliquée à la sélection et à l'application de méthodes comptables, ainsi qu'aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux erreurs.

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

- **Définition:** Selon la norme IAS 8, les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.
- **Sélection:** il faut appliquer la norme ou l'interprétation qui s'applique spécifiquement à l'évènement ou la transaction. En l'absence de norme spécifique, la direction devra faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations pertinentes et fiables.

A) Changements de méthodes comptables

Changements possibles :

- Nouvelle norme ou interprétation
- Meilleure Information financière

Traitement des changements :

- Selon les dispositions transitoires de la norme
- Sans dispositions, méthode rétrospective

Deux types de changement possible :

- - les changements provoqués par une nouvelle norme (IAS ou IFRS) ou une nouvelle interprétation (SIC ou IFRIC)
- - les changements conduisant à une présentation plus appropriée dans les états financiers des transactions et événements sur la situation financière de l'entité, sa performance financière ou ses flux de trésorerie.

Traitements :

- Une entité doit comptabiliser un changement de méthodes comptables résultant de la première application d'une norme ou d'une Interprétation conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées dans cette norme ou cette Interprétation.
- Lorsqu'une entité change de méthodes comptables lors de la première application d'une norme ou d'une Interprétation qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou décide de changer de méthodes comptables, elle doit appliquer ce changement de manière rétrospective.

A) Changements de méthodes comptables

- Application rétrospective
 - Ajustement du solde d'ouverture
 - Limites
 - Détermination impossible des effets du changement
- L'entité doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté des capitaux propres pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.
- Un changement de méthodes comptables doit être appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.

IAS 8 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs »

A) Changements de méthodes comptables

- Informations à fournir
 - nom de la norme
 - nature du changement de méthode
 - montant de l'ajustement
 - la date d'application

B) Changements d'estimation comptable

- Définition
 - ajustement valeur
 - estimation situation actuelle
- Champ d'application

Définition :

C'est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif ou le montant d'une consommation périodique d'un actif, résultant de l'estimation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futures qui y sont associés.

Les changements d'estimation résultent de nouvelles informations ou de nouveaux développements, et non de corrections d'erreurs.

Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises:

les créances douteuses; l'obsolescence du stock; la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers; les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable; et les obligations de garantie.

Application :

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou grâce à de nouvelles informations.

Ainsi, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

B) Changements d'estimation comptable

- *Méthode prospective*
- Application après la date de changement de méthode
- Comptabilisation de l'effet du changement d'estimation aux périodes en cours et futures

Informations à fournir : Nature et montant du changement

La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux transactions, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation.

A titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de la période et en conséquence est comptabilisé au cours de la période en cours.

Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produit ou en charge de la période en cours.

L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures.

C) Corrections d'erreurs

• Définition

- Correction de manière rétrospective :

retraitement des montants comparatifs du ou des exercices présentés au cours desquels l'erreur est survenue

Définitions :

Selon la norme IAS 8, les erreurs sont des omissions, ou autres faits découverts au cours d'un exercice et concernant un ou plusieurs exercices précédents.

Les erreurs incluent les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les mauvaises interprétations des faits, les oublis ainsi que les éléments frauduleux.

Correction : L'IAS 8 prévoit le retraitement de manière rétrospective des erreurs (comme si elle n'avait pas été commise) :

retraitement des montants comparatifs du ou des exercices présentés au cours desquels l'erreur est survenue.

Informations à fournir :

- Nature de l'erreur d'une période antérieure
- Montant de la correction pour chaque période antérieure présentée
- Montant de la correction au début de la première période présentée
- Date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée

NORMES IFRS

IAS 10 « Évènements postérieurs à la date de clôture »

OBJECTIF DE LA NORME

- Cas d'ajustement des états financiers suite à évènements postérieurs à la date de clôture
- Les informations à fournir sur la date d'approbation et ces évènements postérieurs

Objectif : Préciser les cas où la société doit ajuster ses états financiers en cas d'évènements postérieurs; et préciser les informations que la société doit donner sur la date de publication des états financiers et de ces évènements postérieurs.

Champ d'application: la norme doit être appliquée à la comptabilisation des états postérieurs à la date de clôture et les informations en découlant;

- Qu'appelle-t-on « événements postérieurs »?
- Précisions sur la date d'approbation

Les événements postérieurs à la date de clôture sont des événements, favorables ou défavorables, qui se produisent entre la date de clôture des comptes et la date d'approbation des états financiers.

Date d'approbation

La procédure d'approbation dépend de la structure de gestion de la société. De manière générale, la date d'approbation pour une SA est la date d'approbation par l'assemblée des actionnaires; et cela même si l'approbation intervient après une annonce publique de résultat (ou autre information financière).

Exceptions:

- si l'entité soumet les états financiers à l'approbation de ses actionnaires après qu'ils aient été publiés, la date d'approbation est réputée être la date de publication.

- si l'entité doit soumettre les états financiers à l'approbation d'un conseil de surveillance, la date d'approbation est réputée être la date d'autorisation de leur communication à ce conseil de surveillance.

IAS 10 : « Événements postérieurs à la date de clôture »

1) Comptabilisation d'événements postérieurs

Évènement qui concerne
et confirme une situation
qui existait à la date de
clôture



Ajustement des états
financiers

Évènement qui concerne
une situation qui
appartient à l'exercice
suivant la clôture



Pas d'ajustement

IAS 10 : « Évènements postérieurs à la date de clôture »

- Rappel: on parle d'évènements qui sont arrivés après la date de clôture des comptes mais avant l'approbation des états financiers par les actionnaires; et ce même si des éléments ont été publiés.

La publication est généralement autorisée par le conseil d'administration.

1) Comptabilisation d'évènements postérieurs

Exemples d'évènements qui nécessitent un ajustement

- Règlement d'action en justice
- Information sur un actif qui s'était déprécié à la date de clôture
- Détermination du coût d'un actif acheté ou produit vendu après la clôture
- Détermination après clôture du montant de l'intéressement ou de primes dues au titre de l'exercice clos
- Découverte de fraudes ou d'erreurs

1) Comptabilisation d'évènements postérieurs

Exemples d'évènements qui nécessitent pas d'ajustement

- Baisse de la valeur de marché de placements
- Tout évènement dont la cause naît après la clôture
- *Cas particulier des dividendes*
- ***Continuité d'exploitation***
 - Si les dividendes sont votés avant la date d'approbation des états financiers, ils ne doivent pas être inscrits en tant que passifs dans ces mêmes états. Ils sont mentionnés dans les notes aux états financiers.

2) Informations à fournir :

- Date d'approbation des états financiers (et qui l'a autorisée)
- Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de clôture
- Évènements postérieurs importants mais ne donnant pas lieu à ajustements (nature et estimation)

IAS 10 : EXEMPLE

- Si des personnes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, la société doit l'indiquer.
- Exemple d'évènements significatifs ne donnant pas lieu à ajustement:
- Regroupement d'entreprise ou sortie d'une filiale;
- Abandon d'activité ou sortie d'actif;
- Acquisitions ou cessions importantes d'actif;
- Destruction d'une unité de production par incendie;
- Annonce d'une restructuration importante;
- Modification importante du prix d'actifs ou de taux de change;
- Modification de loi fiscale;
- Prise d'engagements importants;
- Début d'un litige.

La SA CCA a clôturé ses comptes le 31/12/2007.

L'approbation a eu lieu le 1/04/2008.

Depuis la clôture:

- L'action en justice menée depuis novembre 2007 par un client a abouti au tribunal au paiement de 5000€ de DI ;
- Suite à une annonce du dirigeant de la société X, le titre a perdu 30% de sa valeur.
- Des produits stockés pour 10 000€ ont été vendus pour 8000€.
- La société a annoncé son intention d'abandonner une activité accessoire.
- Les dividendes sont fixés à 15 000€.

L'action en justice mené depuis novembre 2007 par un client a abouti au tribunal au paiement de 5000€ de DI ;

La société n'avait rien comptabilisé par rapport à ce litige.

*Elle doit donc, au titre de la norme IAS 10, comptabiliser une provision car le litige étant antérieur à la clôture, son incidence appartient bien à l'exercice clos. (= **ajustement**)*

<u>ACTIF</u>		<u>PASSIF</u>	
Immobilisations:	400 000	Capital:	300 000
		Résultat :	100 000
Créances :	120 000		
Stocks:	60 000		
		Dettes fin:	150 000
Trésorerie :	20 000	Dettes frs :	50 000
<i>TOTAL</i>	<i>600 000</i>	<i>TOTAL</i>	<i>600 000</i>

Suite à une annonce du dirigeant de la société X, le titre a perdu 30% de sa valeur.

*Cet évènement fait suite à une annonce faite après la clôture. Cela reflète des événements survenus en 2008 : **il n'y a pas d'ajustement.***

Des produits stockés pour 10 000€ (12 000€ et provisionnés pour 2 000€) ont été vendus pour 8000€.

*Cet évènement révèle que la provision n'était pas assez importante. Il faut alors en passer une complémentaire afin qu'elle soit exacte.
(=ajustement)*

ACTIF

Immobilisations: 400 000

Créances : 120 000

Stocks: 58 000

Trésorerie : 20 000

TOTAL 6 598 000

PASSIF

Capital: 300 000

Résultat : 93 000

Provisions : 5 000

Dettes fi: 150 000

Dettes : 50 000

TOTAL 6 598 000

IAS 10 : EXEMPLE

La société a annoncé son intention d'abandonner une activité accessoire.

Cet évènement est un élément de la stratégie d'entreprise; la décision a été prise en 2008. Il n'y a pas d'ajustement ; mais c'est un élément capital pour l'analyse financière de la situation de la société. Cet évènement fait partie des informations à fournir.

Les dividendes sont fixés à 15 000€.

Comme précisé dans cette norme, les dividendes ne constituent pas une dette à la date de clôture. Ils sont mentionnés dans les notes annexes aux états financiers.

INFORMATIONS À FOURNIR:

Date d'approbation: 1/04/2008

Publication autorisée par le conseil d'administration

Mise à jour des informations à fournir:

Enregistrement de la provision pour DI au client pour 5 000€

Ajustement de la provision sur stocks pour 2000€

Evènements importants ne donnant pas lieu à ajustements:

Abandon de l'activité accessoire X , estimation perte de

CA HT : 100 000€

Dividendes votés : 15 000€

Les Stocks IAS 2

L'IASB a consacré IAS2 pour l'évaluation et la présentation des stocks

Champ d'application

La norme IAS 2 s'applique aux stocks autres que :

- Les travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats directement connexes de fournitures de services (voir IAS11 contrats de construction)
 - Les instruments financiers (IFRS 7 et IFRS 9)
- Les actifs dits biologiques (biens vivants) et les productions agricoles au moment de la récolte (IAS 41)
- Le cheptel et les stocks de produits agricoles, forestiers et de minerais chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation; (IAS 41)

Les Stocks IAS 2

Définitions des stocks

Les stocks sont des actifs :

- Détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité ;
 - en cours de production pour une telle vente ;
- sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de services.

Valeur Nette de Réalisation des stocks

-La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente

Exemple :

Prix de vente 100000 DH

Frais de vente 5%

Dépenses pour terminer le produit 12000 DH

$VNR = 100000 - (100000 \times 5\%) - 12000 = 83000 \text{ DH}$

Les Stocks IAS 2

Evaluation des stocks

Les stocks doivent être évalués **au plus faible de coût et de la valeur nette de réalisation.**

Le Coût des Stocks comporte :

- Coûts d'acquisition
- Coûts de transformation
- Autres coûts

Les Coûts d'acquisition :

- Prix d'achat
 - droits d'importation
 - Autres taxes
 - frais de transport, de maintenance et autres coûts directement imputables
- Les réductions commerciales sont déduites pour déterminer le coût d'acquisition.

Les Stocks IAS 2

Evaluation des stocks

Exemple :

Acquisition d'un lot de marchandises 160000 DH

Rabais 4%

Frais de transport 13500 DH

TVA 20%

Facture du fournisseur :

Marchandises : 160000 DH

Rabais 4% 6400 DH

Net commercial : 153600 DH

Frais de transport 13500 DH

TVA 20% 33420 DH

Net à payer : 200520 DH

La TVA est récupérable :

Le coût d'acquisition est de 167100 DH

Les Stocks IAS 2

Evaluation des stocks

Application :

Une entreprise internationale installée au Maroc est en cours de réalisation d'une commande qui s'échelonne sur Trois mois. Le tableau suivant résume les dépenses effectuées ou restant à effectuer sur cette commande :

Dépenses	effectuées	A effectuer
Matières consommées	155600	91000
Charges directes de production	312000	84500
Charges indirectes variables de production	167800	67800
Charges indirectes fixes de production	100900	54800
Intérêts des capitaux empruntés	14000	6200
Quote-part des Charges indirectes des centres auxiliaires	92540	
Charges de distribution		22600
		58700

La sous activité est à 15%

Le prix global de la commande est fixé à 987000 DH

Travail à faire : calculer la valeur des stocks ?.

Dépenses	Coût de stock	VNR
Matières consommées	155600	91000
Charges directes de production	312000	84500
Charges indirectes variables de production	167800	67800
Charges indirectes fixes de production	85765	46580
Intérêts des capitaux empruntés	14000	6200
Quote-part des Charges indirectes des centres auxiliaires		
Charges de distribution		
Prix global		58700
		987000
	735165	632220

Application de l'IAS23

Le coût des stocks est de 735165 DH

Les stocks sont évalués à 632220 DH

Exercice d'application Les stocks) :

Le produit P est fabriqué à partir d'une matière M1.

Au Premier juin 2007, Les stocks de M1 sont de 151630 DH pour 1000 unités et ceux de P1 de 708800 DH pour 800 unités.

On reçoit une facture de 7000 unités de M1 au prix unitaire de 160 DH. Sont facturés en plus des droits de douane payés par la société lors de l'importation des matières premières soit 15000 DH, des taxes non récupérables, soit 12000 DH, des frais de transport et de manutention soit 35000 DH et de la TVA (20%). Paiement 90 jours.

Le 5 juin 2007, elle reçoit une facture d'avoir de 86838 DH TTC qui comporte une remise de 5% sur les matières achetées et un escompte de 1,5% si le paiement est effectué le premier juillet 2007(il serait de 0,75% s'il était effectué le premier août 2007).

Pour la production de 1800 unités de P1 effectuée en juin 2007, il a été utilisé 5800 unités de M1. Il a aussi été dépensé 430000 DH de coûts directs, 100000 DH de frais généraux variables de production, 20000 DH de frais fixes de production. La capacité normale des installations de production est de 2000 unités P1 par mois). Un emprunt de 1000000 DH au taux de 6% l'an a été effectué pour financer la production (on utilisera un taux mensuel proportionnel). La société a décidé de les incorporer, dans la mesure du possible au coût de production. Des déchets de fabrication importants ont été constatés : ils sont évalués à 100 unités à 30 DH (prix de vente moins frais de distribution). Les déchets non récupérables (montants anormaux) sont également de 100 unités.

Travail à faire :

Présenter les écritures relatives aux factures ?

Déterminer les coûts d'entrée en stock de M1 (le taux normal de financement est de 6% l'an ; on utilisera un taux mensuel de 0,5% par mois.

Présenter la fiche de stock de M1 (CMUP) ?

Calculer le coût de production de P1 (les sorties évaluées au CMUP) ?

Exercice d'application Les stocks) :

Ecritures comptables

Facture du premier juin :

Coût d'achat de M1 = $(7000 \times 160) + 15000 + 12000 = 1147000$

TVA = $(1120000 + 15000 + 12000) \times 20\% = 236400$

Débit Achat de matières premières	1147000
Transport	35000
Etat TVA récupérable	236400
Crédit Fournisseurs	1418400

Facture d'avoir :

RRRO = $1120000 \times 5\% = 56000$

Escomptes = $(1120000 + 15000 + 12000 + 35000 - 56000) \times 1,5\% = 16890$

TVA = $(56000 + 16890) \times 20\% = 14578$

NET A DEDUIRE = 87468

Débit Fournisseur	87468
Crédit Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de marchandises	56000
Escomptes obtenus	16890
Etat TVA récupérable	14578

Exercice d'application Les stocks) :

Détermination du coût d'entrée en stock de M1 :

Le coût doit être déduit de la remise et une partie de l'escompte qui a un caractère commercial :

$$\text{Escompte calculé} = 16890$$

$$\text{Escompte ayant un caractère financier} = (1147000 + 35000 - 56000) \times 6\% \times 2 / 12 = 11260$$

$$\text{Escompte ayant un caractère commercial} = -16890 + 11260 = -5630$$

$$\text{Coût d'entrée} = 1120000 + 15000 + 12000 + 35000 - 56000 - 5630 = 1120370$$

Exercice d'application Les stocks) :

D

Coût de production de P1

Les coûts de production des stocks ne doivent pas inclure :

Les montants anormaux de déchets de fabrication, de main d'œuvre ou d'autres coûts de production ;

Les coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;

Les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;

Les pertes de change liées à l'acquisition des stocks ;

Les frais de commercialisation.

Inventaire permanent

SI	1.000	151.630	Sorties	5.800	922.200
Entrées	7.000	1.120.370	SF	2.200	349.800
Total	8.000	1.272.000	Total	8.000	1.272.000

Exercice d'application Les stocks) :

Le coût de production comprend donc :

Matières M1 = 922.200

Coûts directs = 430.000

Frais généraux variables de production = 100.000

Frais généraux fixes de production = $(20000 \times 1800 / 2000) = 18.000$

Charges financières imputées = $(1000000 \times 6\% \times 1/12) = 5.000$

A déduire :

Déchets récupérables et non récupérables = $30 \times (100 + 100) = -6.000$

Coût de production de P1 = 1.469.200