

LES IFRS/IAS CONSOLIDATION

Professeur SAID OUHADI

PROFESSEUR DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ADF PRO Marrakech

Consolidation selon les normes IFRS

Plan du module

- **Notion juridique de groupe**
- **Présentation de la consolidation**
- **Périmètre de consolidation**
- **Les méthodes de la consolidation**
- **Les retraitements de consolidation**
- **Le traitement des opérations réciproques**

Notion juridique du groupe

Définition et caractéristique du groupe

- Le groupe peut être défini comme un ensemble d'entreprises **juridiquement** autonomes dans lesquelles la politique **économique** et **financière** est, au moins dans ses grandes lignes, déterminée globalement en fonction de **l'intérêt économique** de **l'entité** qu'elles constituent.
- Une entreprise est appelée groupe (société mère) à partir du moment où elle exerce **directement** ou **indirectement** un certain **contrôle**, ou une certaine **influence** sur d'autres entreprises (filiales).
- Un **groupe** est un ensemble d'entreprises qui ne sont pas forcément de la même nationalité, présentant des **caractéristiques juridiques** distinctes, mais qui ont des liens directs et/ou indirects, principalement **financiers** (contrôle, influence, participation), **organisationnels** (dirigeants, stratégies, etc) et **économiques** (mise en commun de ressources).

Notion juridique du groupe

Définition et caractéristique du groupe

- Une société mère (ou mère) est une entité qui contrôle une ou plusieurs autres entités.
- Une filiale est une entité contrôlée par une autre entité (appelée la mère).
- Un groupe est un ensemble composé d'une société mère et de ses filiales.
- Les états financiers consolidés d'un groupe représentent les actifs, passifs, capitaux propres, produits, charges et flux de trésorerie de la société mère et ses filiales, présentés comme ceux d'une entité économique unique.

Définition des comptes consolidés

- Les comptes consolidés (Bilan et CPC (Compte Résultat) consolidés, ETIC), sont établis à l'initiative de la société mère et regroupent les comptes de l'ensemble des sociétés sur lesquelles elle exerce un certain contrôle ou une certaine influence, de manière directe ou indirecte.
- Les comptes consolidés visent la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ensemble consolidé, c'est-à-dire la société mère (dite consolidante) et les sociétés comprises dans la consolidation, de manière à former une seule et même entité d'un point de vue présentation des états comptables et financiers.

Normes relatives aux comptes consolidés

- IAS 1 – Présentation des états financiers (IFRS 18 à partir de 2027)
- IAS 7 – Le tableau de flux de trésorerie
- IAS 8 - Méthodes comptables, changement d'estimations comptables, erreurs
- IAS 12 - Impôts sur le résultat
- IAS 21 - Effet des variations des cours des monnaies étrangères
- IAS 27 - États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans
- des filiales devenues depuis 2003 « États financiers consolidés et individuels »
- IAS 28 - Comptabilisation des participations dans des entreprises associées devenue depuis 2003 « Participations dans des entités associées »
- IAS 31 - Information financière relative aux participations dans des coentreprises devenue depuis 2003 « Participations dans les coentreprises »
- IFRS 3 - Regroupements d'entreprises
- IFRS 8 - Secteurs opérationnels
- IFRS 10 « États financiers consolidés » (*Consolidated financial statements*),
- IFRS 11 « Partenariats » (*Joint arrangements*),
- IFRS 12 « Informations à fournir sur les intérêts détenus par d'autres entités » (*Disclosure of involvement with other entities*).

Objectifs de la consolidation

La consolidation permet d'apporter une meilleure visibilité sur le groupe et produire donc une meilleure information comptable et financière, notamment pour :

- Les investisseurs
- Les bailleurs de fonds
- Les dirigeants
- Les actionnaires
- Le personnel
- Les clients
- Les fournisseurs
- Les tiers...

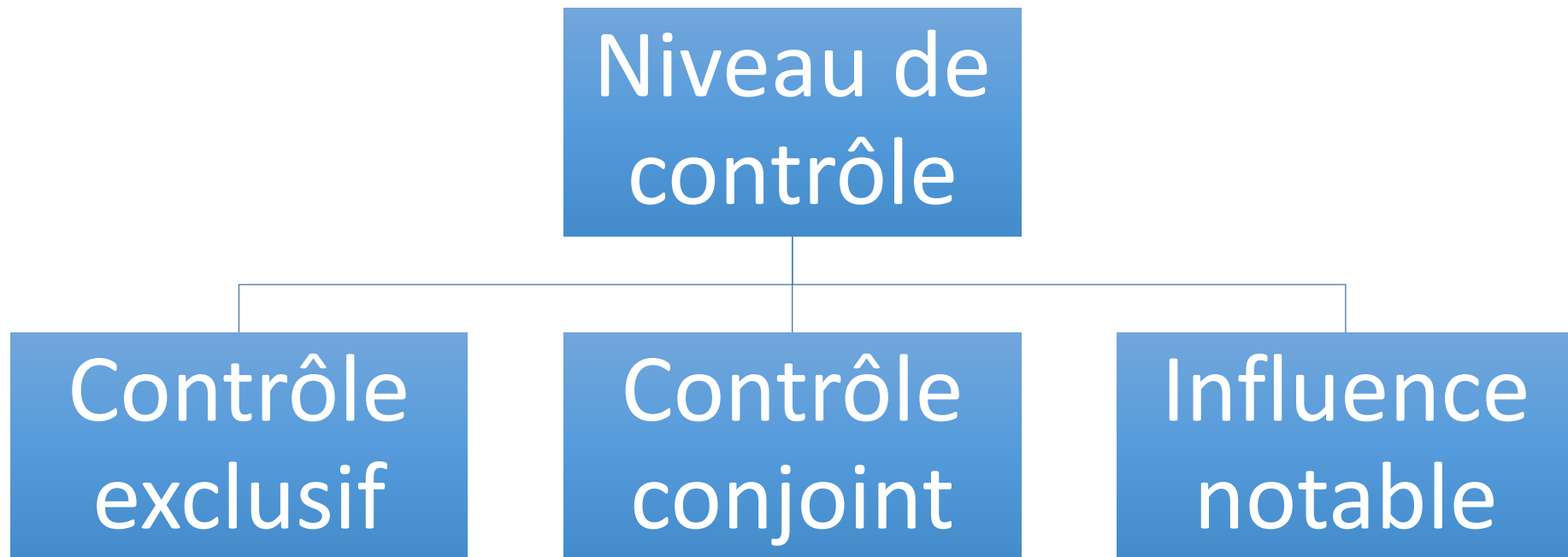
Périmètre de consolidation

Définition de l'ensemble consolidé

- L'ensemble consolidé est défini comme étant l'ensemble des sociétés à retenir en vue de l'établissement des comptes consolidés. Il s'agit de :
 - ✓ La société mère ou la société consolidante : C'est la société qui est à la tête du groupe, dispose du pouvoir de contrôle **exclusif** ou **conjoint** sur des sociétés ou exerce une **influence notable** sur d'autres sociétés.
 - ✓ Les sociétés consolidées : Ce sont les sociétés sur lesquelles s'exerce directement ou indirectement un contrôle exclusif ou conjoint, ou placées sous une influence notable d'une société mère. On distingue généralement :
 - Les sociétés dépendantes du groupe (Filiales) : Il s'agit des sociétés placées directement ou indirectement sous le **contrôle exclusif** de la société mère.
 - Les sociétés multi-groupe : Ce sont les sociétés dont deux ou plusieurs groupes **se partagent** la totalité du capital social.
 - Les sociétés associées au groupe : Ce sont les sociétés, bien que **n'appartenant pas** à un **groupe**, sont placées sous **l'influence notable** de la société mère ou des filiales.

Périmètre de consolidation

Définition de l'ensemble consolidé



Le Contrôle exclusif

On dit qu'il y a contrôle exclusif dans 3 cas spécifiques :

- ✓ La société mère détient (directement ou indirectement) la majorité des droits de vote dans une entreprise.
- ✓ La société mère désigne, pendant deux exercices successifs, la majorité des membres des organes de direction (conseil d'administration). Cela suppose la détention de plus de 40% des droits de vote, sans qu'aucun actionnaire n'en détienne plus.
- ✓ La société mère exerce une influence dominante sur une autre société en vertu d'un contrat spécial ou des clauses statutaires.

Le Contrôle exclusif

Structure du capital de MAROC TELECOM

SPT (société de participations dans les télécommunications)	31/12/2023	53%
Etat	31/12/2023	22%
Flottant	31/12/2023	19,64%
RCAR	31/12/2023	5,32%
Maroc Telecom	31/12/2023	0,04%

Le Contrôle exclusif

Structure du capital de AKDITAL

Dénomination	Date	Pourcentage détenu
Flottant	17/07/2024	38,8%
Rochdi Talib	17/07/2024	11,3%
Brahim Akdim	17/07/2024	10,8%
Ahmed Akdim	17/07/2024	10,8%
Société MC III Al Razi	17/07/2024	9,41%
Fatima Akdim	17/07/2024	8,5%
Jaouad Zakaria	17/07/2024	5,72%
Mohammed El Mrini	17/07/2024	5,2%

Le Contrôle conjoint

- On dit qu'il y a contrôle conjoint quand deux ou plusieurs associés ou actionnaires se partagent le capital social d'une société, et les décisions sont prise d'un commun accord.
- La condition sine qua non est l'existence d'un accord contractuel entre les associés.

L'Influence notable

- On parle d'influence notable dès lors que la société consolidante dispose directement ou indirectement d'une fraction des droits de vote au moins égale à 20%, sans avoir le contrôle de la société.

Périmètre de consolidation

Le contrôle

Le concept de « contrôle » (IFRS 10) l'emporte sur le concept de « propriété ».

On peut, en effet, concevoir qu'il faille consolider une « filiale », même si la mère n'est propriétaire d'aucune part, parce qu'elle est contrôlée par la mère, alors qu'il ne faut pas consolider une autre « filiale » dont la mère est propriétaire de la majorité des parts lorsqu'elle n'exerce aucun contrôle.

Dans IFRS 10, pour entraîner la consolidation, le contrôle doit porter sur les « activités pertinentes » de l'entité considérée.

Périmètre de consolidation

Le contrôle

Le contrôle comporte trois critères :

- 1) Pouvoir de diriger les activités de l'entité détenue. Ce pouvoir existe lorsque l'investisseur a des droits qui lui donnent la capacité de diriger les activités qui affectent la rentabilité de la société émettrice (activités dites « pertinentes ») ;
- 2) Capacité à générer un rendement variable pour lui-même. Le rendement pour l'investisseur doit pouvoir varier en fonction de la performance de l'entité détenue et peut être positif ou négatif : des dividendes ou autres formes de distribution d'avantages économiques, une modification de la valeur de l'investissement, un rendement indirect tel que synergies des activités et économies d'échelle ;
- 3) Capacité, pour l'investisseur, d'utiliser son pouvoir sur l'entité détenue pour influencer sur le rendement de celle-ci.

Périmètre de consolidation

Le contrôle

Le contrôle est présumé exister si un investisseur détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de ses filiales plus de la moitié des droits de vote, y compris les droits de vote potentiels (sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être démontré que cette détention ne permet pas le contrôle) et détient le pouvoir dans les conditions suivantes :

- Les activités de l'entité sont dirigées par un vote du détenteur de la majorité des droits de vote ;
- La majorité des membres du conseil d'administration qui dirige les activités de l'entité est nommée par un vote du titulaire de la majorité des droits de vote.

Périmètre de consolidation

Le contrôle

Le Pouvoir

Le pouvoir est défini dans la norme IFRS 10 comme « les droits effectifs qui donnent la capacité actuelle de diriger les activités pertinentes ». Il peut être conféré par les droits de vote ou résulter de circonstances où les droits de vote ne sont pas déterminants.

La notion d'« activité pertinente » remplace le critère d'IAS 27 à savoir « les politiques financières et opérationnelles de l'entité ». Elle est ainsi définie par IFRS 10 « aux fins de la présente norme, les activités pertinentes sont des activités faisant l'objet d'un investissement qui ont une incidence importante sur ses rendements ».

Le Périmètre de consolidation

- Le périmètre de consolidation est l'expression désignant la définition des sociétés relevant des procédures de consolidation.
- Il est formé d'une société consolidante ou société mère, et des entreprises sur lesquelles la société mère exerce un contrôle (exclusif ou conjoint) ou une influence notable (sociétés consolidées).
- Les autres entreprises dans lesquelles le groupe détient des titres de participation sont hors périmètre de consolidation (participation simple).

Le Périmètre de consolidation

Cependant, il existe quelques exclusions de la consolidation, notamment :

- ✓ Les sociétés détenues à moins de 20% des droits de votes.
- ✓ Les filiales dont le contrôle se veut temporaire ou compromis.
- ✓ Les sociétés dont les titres sont acquis pour des raisons spéculatives.

Le Pourcentage de contrôle (PC)

- Le pourcentage de contrôle représente le lien de dépendance directe ou indirecte entre une société mère et une des sociétés du groupe.
- Il est exprimé en pourcentage des droits de vote.
- Il permet de déterminer si une société entre dans le périmètre de consolidation et quelle méthode de consolidation à retenir.

Il est égal à :

- **Participation directe** : Le pourcentage des droits de vote détenu directement par la société mère.
- **Participation indirecte** : Le pourcentage des droits de vote indirects, à condition qu'aucune participation intermédiaire ne soit inférieure à 50% tout au long de la chaîne.

Le Pourcentage d'intérêt (PI)

- Le pourcentage d'intérêt représente la part des capitaux propres détenue par la société mère dans les sociétés du périmètre de consolidation.
- Il permet de déterminer les intérêts majoritaires et minoritaires directs ou indirects.

Il est égal à :

- **Participation directe** : La part détenue dans le capital
- **Participation indirecte** : Le produit des pourcentages d'intérêts successif, à condition qu'il n'y ait pas de rupture de la chaîne, c'est-à-dire l'existence d'une participation inférieure à 20% (hors périmètre de consolidation).

Exemples de détermination du :

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Premier exemple

Une société A possède 40 % des actions d'une société B dont 20 % du capital est constitué d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote.

Solution

Le pourcentage d'intérêt de la société consolidante A sur la société B est de 40 % alors que, du fait de l'existence des actions sans droit de vote, le pourcentage de contrôle de A sur B est de 50%.

$$50\% = 40\% / (100\% - 20\%)$$

Exemples de détermination du :

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Deuxième exemple

La société A possède 60 % des actions et droits de vote de B. Par ailleurs la société B a émis un emprunt à obligations convertibles en actions représentant 20 % du capital. La société A a souscrit 50 % de ces obligations.

Solution

Pour le calcul du pourcentage de contrôle en normes IFRS, il faut tenir compte des droits de vote potentiels attachés aux obligations convertibles en actions : le pourcentage de contrôle de A sur B est donc de 58,33%

$$58,33\% = (60\% + 20\% \times 50\%) / (100\% + 20\%)$$

Exemples de détermination du :

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Troisième exemple

Une société A possède 30 % des actions d'une société B, laquelle possède 60 % des actions du capital d'une société C : il n'y a pas d'actions sans droit de vote.

Solution

Le pourcentage d'intérêt de la société consolidante sur la société C est de $30 \% \times 60 \% = 18 \%$ alors que le pourcentage du contrôle est nul car la société A ne disposant pas de la détention de la majorité des droits de vote de B ne peut indirectement contrôler la société C.

Exemples de détermination du :

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Quatrième exemple

Une société A possède 60 % des actions d'une société B, laquelle possède 30 % des actions du capital d'une société C : il n'y a pas d'actions sans droit de vote.

SOLUTION

Le pourcentage d'intérêt de la société consolidante sur la société C est de $60 \% \times 30 \% = 18 \%$ alors que le pourcentage de contrôle de la société A sur la société C est de 30 %.

En effet, la société B est contrôlée par la société A (plus de 50 % des droits de vote) et le pourcentage de contrôle de B sur C est de 30 %. De manière indirecte, en fait, A a une influence sur C au niveau de 30 %.

Exemples de détermination du :

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Cinquième exemple

Une société A possède 80 % des actions d'une société B, laquelle possède 60 % des actions d'une société C, laquelle possède 70 % des actions d'une société D, laquelle possède 10 % des actions de la société B : il n'y a pas d'actions sans droit de vote.

SOLUTION

Les pourcentages d'intérêts de A sur B, de A sur C et de A sur D peuvent être déterminés de la manière suivante :

- $b = 0,80 + 0,10d$
- $c = 0,60b$
- $d = 0,70c$

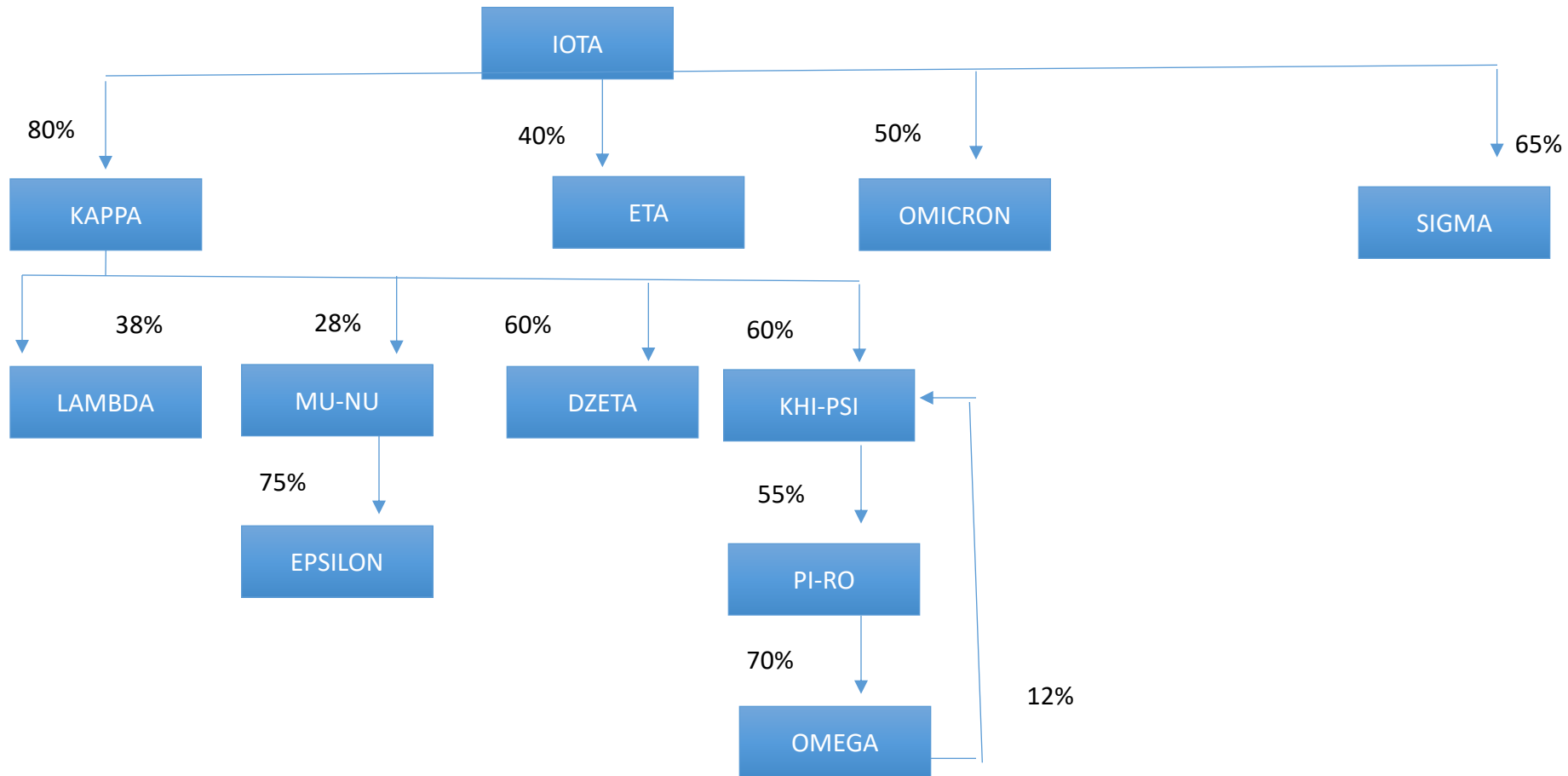
Ce qui donne : $b = 83,5 \%$; $c = 50,1 \%$ et $d = 35,07 \%$

Applications

La société Iota est la société mère d'un groupe. Celui-ci est composé des sociétés suivantes :

- la société Kappa dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 80 % à Iota ;
- la société Lambda dont le capital (la société Kappa possède des actions à vote double) appartient à Kappa pour 38 %. Aucun autre actionnaire que Kappa ne possède des actions à vote double ;
- la société Eta dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 40 % à Iota, mais dont la société Iota a le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ;
- la société Mu-Nu dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 28 % à Kappa ;
- la société Dzêta dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 60 % à Kappa, mais qui fonctionne sous l'emprise de contraintes durables qui l'empêche de transférer des fonds à la société Kappa ;
- la société Omicron dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 50 % à Iota et qui est contrôlée conjointement par la société Alpha ;
- la société Thêta dont le capital est possédé par des actionnaires indépendants mais dont le groupe Iota exerce une influence dominante en vertu d'un contrat ;
- la société Khi-Psi dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 60 % à la société Kappa et à 12 % à la société Oméga ;
- la société Pi-Ro dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 55 % à la société Khi-Psi ;
- la société Sigma dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient pour 65 % à Iota, acquise en juillet N et appelée à être cédée en mars N+1 ;
- la société Upsilon, société de personnes dont le capital est possédé par les dirigeants de la société Iota et qui effectue des activités de recherche pour le groupe ;
- la société Epsilon dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient 75 % à Mu-Nu.
- la société Oméga dont le capital (toutes les actions sont des actions ordinaires) appartient à 70 % à la société Pi-Ro.

Applications



- Déterminer le pourcentage de contrôle

Applications

CORRIGE

Sociétés	% Intérêt	% contrôle	Méthodes de consolidation
IOTA	MERE	MERE	MERE
KAPPA	80%	80%	INTEGRATION GLOBALE
LAMBDA	30,4% (3)	55,07% (1)	INTEGRATION GLOBALE
ETA	40%	40%	INTEGRATION GLOBALE
MU-NU	22,4% (4)	28%	MISE EN EQUIVALENCE
DZETA	48% (5)	60%	INTEGRATION GLOBALE
OMICRON	50%	50%	INTEGRATION PROPORTIONNELLE
THETA	0%	Totale	INTEGRATION GLOBALE
KHI-PSI	50,33% (6)	68,18% (2)	INTEGRATION GLOBALE
PI-RO	27,68% (6)	55%	INTEGRATION GLOBALE
SIGMA	65%	65%	INTEGRATION GLOBALE
UPSILON	0%	Totale	INTEGRATION GLOBALE
EPSILON	16,80% (7)	0%	NON CONSOLIDABLE
OMEGA	19,38% (6)	70%	INTEGRATION GLOBALE

(1) = $(38 + 38) / (100 + 38) = 55,07 \%$.

(2) = $60 / (100 - 12) = 68,18 \%$ (autocontrôle).

(3) = $38 \% \times 80 \% = 30,40 \%$.

(4) = $28 \% \times 80 \% = 22,40 \%$.

(5) = $60 \% \times 80 \% = 48 \%$.

(6) soit a % intérêt de Khi-Psi, b % d'intérêt de Pi-Ro et c % d'intérêt de Oméga : $a = 0,80 \times 0,60 + 0,12c$; $b = 0,55a$; $c = 0,70b$

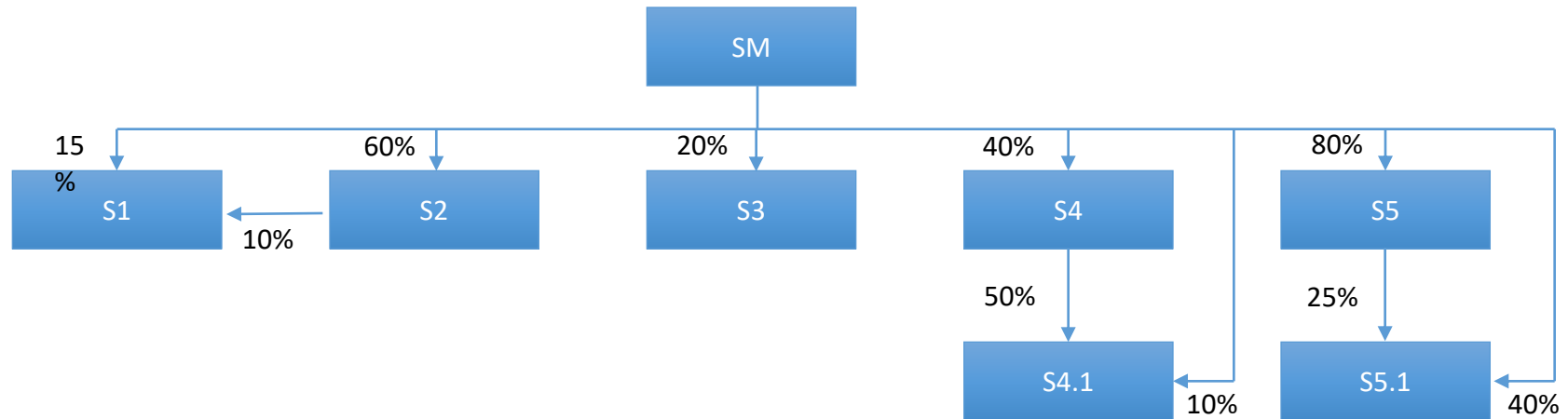
$a = 0,48 + 0,12c$; $a = 0,48 + 0,084b$; $a = 0,48 + 0,0462a$; $a = 0,48 / (1 - 0,0462)$; $a = 50,33 \%$; $b = 0,55 \times 0,5033 = 27,68 \%$; $c = 0,70 \times 0,2768 = 19,38 \%$

(7) = $22,40 \% \times 75 \% = 16,80 \%$.

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

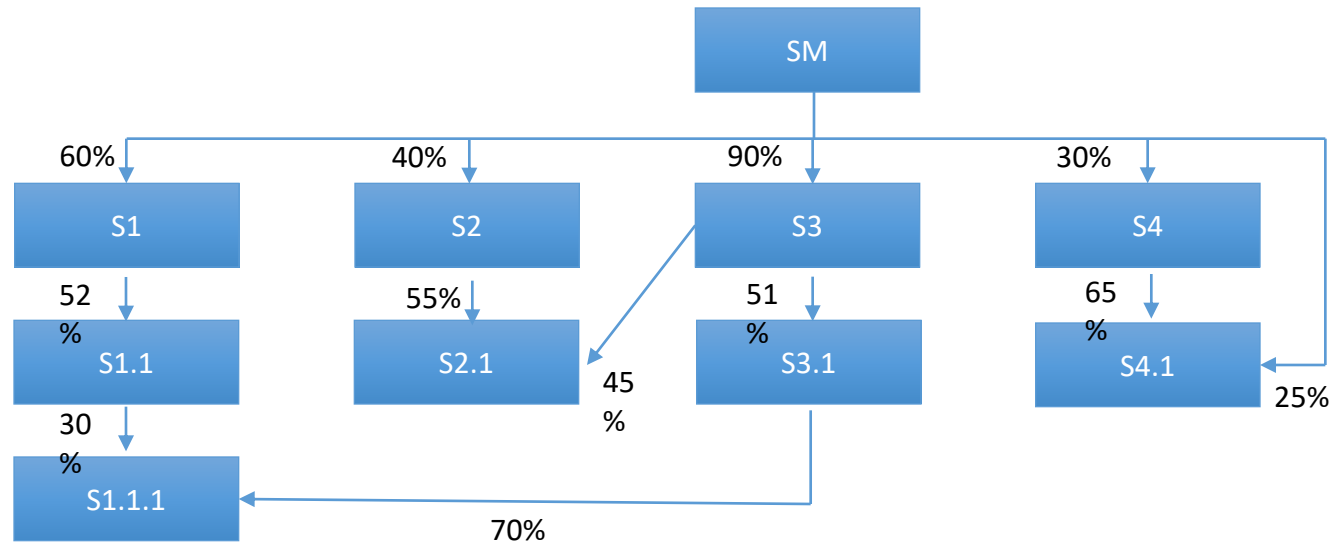


- Déterminer le pourcentage de contrôle

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

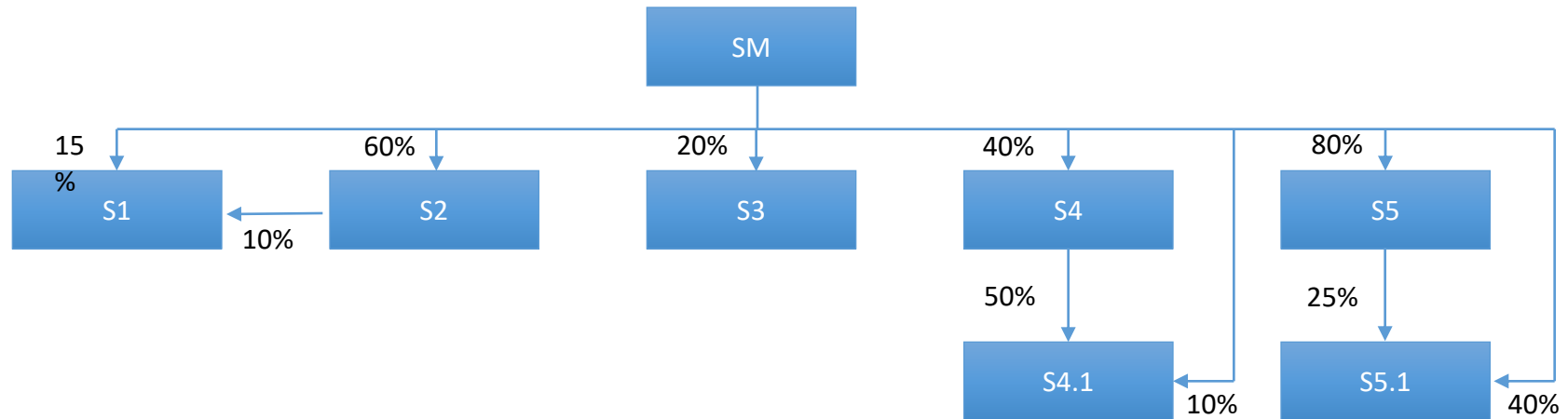


- Déterminer le pourcentage de contrôle

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

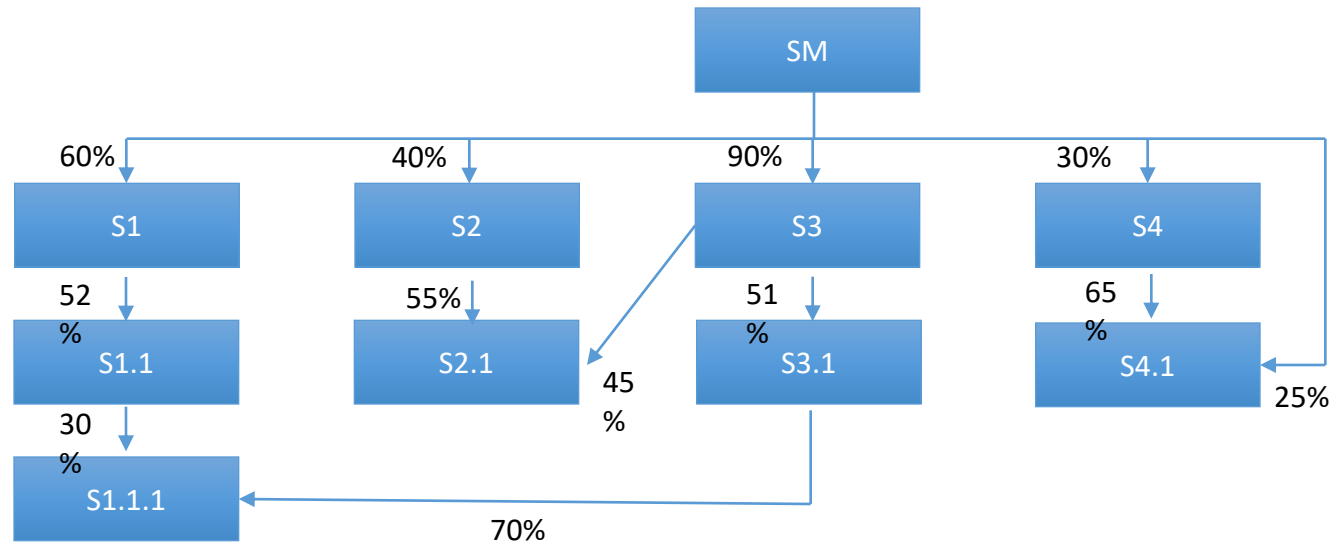


- Déterminer le pourcentage d'intérêt

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)



- Déterminer le pourcentage d'intérêt

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 1 :

- Le pourcentage d'intérêt de A dans B est de 70%
- Le pourcentage d'intérêt de A dans C est de 35%
- Le pourcentage d'intérêt de B dans C est de 30%

Déterminer le pourcentage d'intérêt de A dans C.

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 2 :

- Le pourcentage d'intérêt de A dans B est de 70%
- Le pourcentage d'intérêt de A dans C est de 60%
- Le pourcentage d'intérêt de B dans D est de 20%
- Le pourcentage d'intérêt de C dans D est de 30%

Déterminer le pourcentage d'intérêt de A dans D.

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 3 :

- Le pourcentage d'intérêt de A dans B est de 70%
- Le pourcentage d'intérêt de A dans C est de 10%
- Le pourcentage d'intérêt de B dans D est de 20%
- Le pourcentage d'intérêt de C dans D est de 50%

Déterminer le pourcentage d'intérêt de A dans D.

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 4 :

- Le pourcentage d'intérêt de A dans B est de 45%
- Le pourcentage d'intérêt de A dans C est de 55%
- Le pourcentage d'intérêt de B dans C est de 30%
- Le pourcentage d'intérêt de C dans B est de 50%

Déterminer le pourcentage de contrôle de A dans B

Déterminer le pourcentage de contrôle de A dans C

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 5 :

- Le pourcentage d'intérêt de A dans B est de 30%
- Le pourcentage d'intérêt de A dans C est de 60%
- Le pourcentage d'intérêt de B dans C est de 7%
- Le pourcentage d'intérêt de C dans B est de 10%

Déterminer le pourcentage de contrôle de A dans B

Déterminer le pourcentage de contrôle de A dans C

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 6 :

SM est société mère de plusieurs autres sociétés. Les participations de ce groupe se présentent comme suit :

- SM détient 100% du capital de SA, 51% du capital de SB, 10% du capital de SC, 5% du capital de SD, 20% du capital de SF et 35% du capital de SG.
- SA détient 19% du capital de SB.
- SB détient 90% du capital de SC et 40% du capital de SD.
- SC détient 20% du capital de SD.
- SD détient 15% du capital de SE et 15% du capital de SF.
- SF détient 65% du capital de SG.

Déterminer le pourcentage de contrôle de SM dans toutes les sociétés

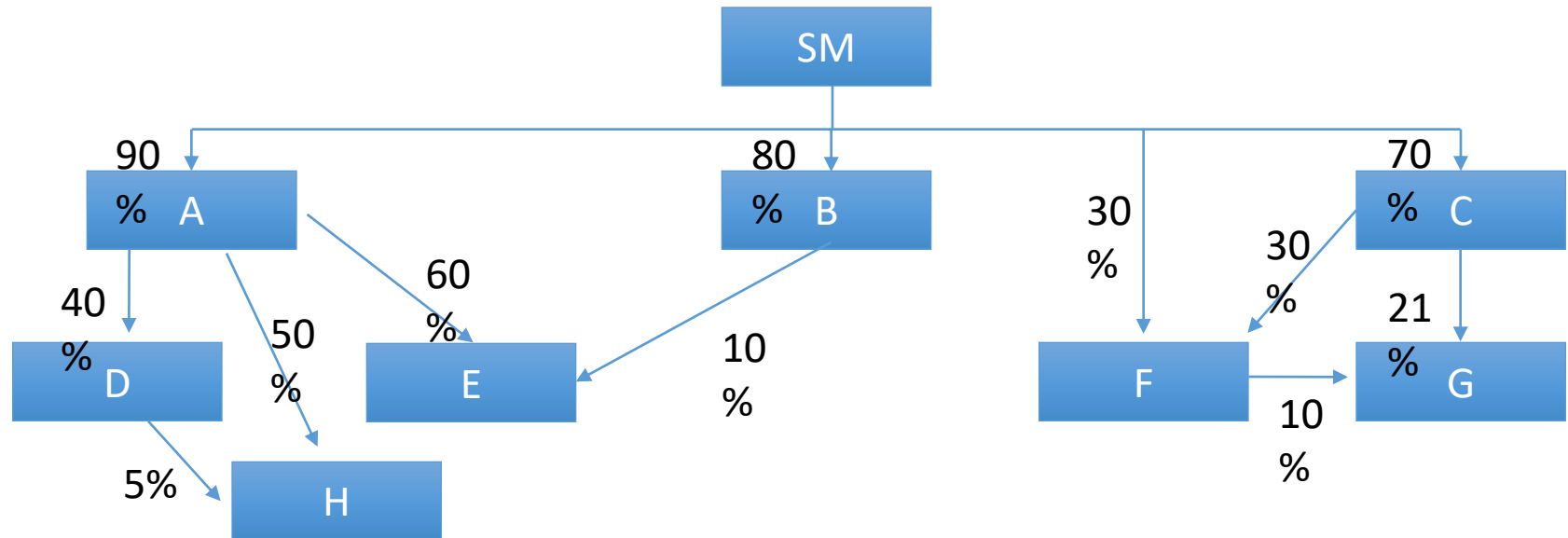
Déterminer le pourcentage d'intérêt de SM dans toutes les sociétés

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 7 :



- Déterminer le pourcentage d'intérêt et le pourcentage de contrôle de SM dans toutes les filiales

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 8 :

La société OMEGA est société mère d'un ensemble de sociétés. En vue de l'établissement des comptes consolidés, on vous communique ses participations :

- OMEGA détient 100% du capital de A, 51% du capital de B, 10% du capital de C, 5% du capital de D, 20% du capital de F et 35% du capital de G.
- A détient 19% du capital de B
- B détient 90% du capital de C et 40% du capital de D
- C détient 20% du capital de D
- D détient 15% du capital de E et 15% du capital de F
- F détient 65% du capital de G

Déterminer le pourcentage de contrôle et le pourcentage d'intérêt de la société OMEGA sur ses filiales, ainsi que le type de contrôle.

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 9 :

- La société A détient 60% de B et 20% de C, B détient également 40% de C.
- La société D détient 30% de E et 41% de F. E détient également 30% de F. D est le plus gros actionnaire de F.
- La société G détient 30% de H et 30% de I. H détient également 60% de I.
- La société J détient 42% de K, J détient également 6% de L (J est le plus actionnaire de K).
- La société M détient 65% de N et 75% de O, N détient également 20% de O et O détient 30% de N.
- La société P détient 60% de Q et 40% de R, Q détient également 8% de R et R détient également 3% de Q. Le reste du capital de R est réparti entre les mains des petites actionnaires.
- La société V détient 45% de W et 45% de X, W détient également 3% de X et X détient également 3% de W (V est le principal actionnaire de W et de X).

Déterminer les pourcentage de contrôle des sociétés mères sur les filiales et déterminer les types de contrôle.

Applications

Pourcentage de contrôle (PC)

Pourcentage d'intérêt (PI)

Application 10 :

- La société A détient 60% de la société B
- La société B détient 60% de la société C
- La société C détient 55% de la société D
- La société D détient 10% de la société B

Déterminer les pourcentage de contrôle de la société A dans B, C et D

Les méthodes de consolidation

- L'objectif de la consolidation est d'obtenir pour un groupe de sociétés, personnes juridiques indépendantes mais entité économique unique, des documents annuels de synthèse ou comptes consolidés représentatifs du groupe.
- La consolidation consiste donc à remplacer les TP des filiales dans le bilan de la société mère par la part correspondant à la participation de cette dernière (C'est-à-dire la société mère) dans les capitaux propres des filiales, y compris le résultat

Les méthodes de consolidation

- La méthode de consolidation à suivre dépend du pourcentage de contrôle qu'une société mère a sur la société concernée.

	% de contrôle détenu par la société mère	Type de contrôle	Méthode de consolidation
Filiale	Majorité	Exclusif	Intégration globale
Entreprise sous contrôle conjoint	Partage de contrôle	Conjoint	Intégration proportionnelle
Entreprise associée	Contrôle compris entre 20% et 50%	Influence notable	Mise en équivalence

Les méthodes de consolidation

Les retraitements préalables

Afin que les états financiers consolidés présentent l'information financière du groupe (actifs, passifs, capitaux propres, produits, charges, flux de trésorerie) comme celle d'une entité économique unique, les étapes ci-dessous sont alors suivies :

- Lorsque les états financiers individuels (sociaux) des entités à consolider ne sont pas établis conformément aux IFRS, il y a lieu, préalablement, dans des opérations de pré-consolidation, de retraiter ces états en vue de les rendre conformes aux IFRS ;
- Les éléments semblables de la mère et des filiales sont totalisés ligne par ligne en additionnant les postes semblables d'actifs, de passifs, de capitaux propres, de produits et de charges ;
- La valeur comptable de la participation de la société mère dans chaque filiale et la quote-part de la société mère dans les capitaux propres de chaque filiale sont éliminées (IFRS3) ;

Les méthodes de consolidation

Les retraitements préalables

Afin que les états financiers consolidés présentent l'information financière du groupe (actifs, passifs, capitaux propres, produits, charges, flux de trésorerie) comme celle d'une entité économique unique, les étapes ci-dessous sont alors suivies :

- Les actifs, passifs, capitaux propres, produits, charges, flux de trésorerie relatifs aux transactions entre entités du groupe sont éliminés (soldes au bilan, transactions, profits et pertes intra-groupe et transactions intra-groupe).
- Les intérêts minoritaires (intérêts non assortis du contrôle) dans le résultat et l'actif net des filiales consolidées sont identifiés séparément des capitaux propres et du résultat de la société mère : ils doivent être présentés dans l'état de situation financière (bilan) consolidé dans les capitaux propres, séparément des capitaux propres de la mère. Les intérêts non assortis de contrôle dans les capitaux propres comprennent le montant à la date du regroupement d'origine, calculé selon la norme IFRS 3 et la part des minoritaires dans les mouvements des capitaux propres depuis la date du regroupement.

Les méthodes de consolidation

Les retraitements préalables

IFRS 10 rappelle également (dans son guide d'application, en annexe B de la norme) un certain nombre de principes à respecter :

- Les états financiers de la mère et de ses filiales utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés doivent être établis à la même date. Quand les dates d'établissement des états financiers de la mère et d'une filiale sont différentes, la filiale prépare, pour la consolidation, des états financiers additionnels à la même date que les états financiers de la mère sauf si cela est irréalisable ;
- Lorsque cela n'a pu être réalisé quand les états financiers d'une filiale utilisés pour la préparation des états financiers consolidés ont été établis à une date différente de celle de la mère, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions et événements qui se sont produits entre cette date et la date des états financiers de la mère. En aucun cas, la différence entre la date de clôture de la filiale et celle de la mère ne peut être supérieure à trois mois. La durée des exercices et la différence entre les dates de clôture doivent être les mêmes d'une période à l'autre ;
- Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires.

Les méthodes de consolidation

L'intégration globale

- La méthode de l'intégration globale est applicable en cas de contrôle exclusif de la société mère (SM) sur la société consolidée (F).
- Cette méthode consiste à additionner les comptes des filiales et sociétés contrôlées à ceux de la société mère, sous réserve d'éliminer préalablement les opérations inter-sociétés appartenant au groupe (par exemple : les dettes et créances, produits financiers et dividendes, ventes et achats réalisés en interne...etc).

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Bilans

Etape 1 :

- Répartition des capitaux propres de la filiale entre la part de la société mère et la part des autres actionnaires de la filiale. Cette dernière est comptabilisée dans le passif du bilan consolidé comme intérêt minoritaire (part des CP consolidés et résultat net consolidé des filiales revenant aux tiers).

Etape 2 :

- Sommation des postes des bilans de la société mère et des filiales après élimination des opérations internes.

Etape 3 :

- Elimination de la rubrique TP relatif à la filiale dans l'actif du bilan de la société mère, c'est-à-dire que cette rubrique n'est pas reportée dans l'actif du bilan consolidé.

NB : Le capital social de la filiale n'est pas additionné au capital social de la société mère. En d'autres termes, dans le bilan consolidé, on maintient uniquement le capital social de la société mère.

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Bilans

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	380 000	Réserve légale	48 000
Immob financières (1)	280 000	Autres réserves	32 000
Stocks	60 000	Résultat net de l'ex	40 000
Créances de l'actif circulant	40 000	Dettes de financement	50 000
Trésorerie-actif	20 000	Prov. Durables pour R.et Ch	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	800 000		800 000

(1) Titres de participation : 2 800 actions F acquises à 100 l'une.

Bilan au 31/12/N de F

Immob incop	40 000	Capital social (1)	400 000
Immob corp	440 000	Réserve légale	40 000
Stocks	88 000	Autres réserves	80 000
Créances de l'actif circulant	72 000	Résultat net de l'ex	80 000
Trésorerie-actif	80 000	Dettes de financement	90 000
		Dettes du passif circulant	30 000
	720 000		720 000
(1) 4 000 actions de 100			

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Bilans

Bilan consolidé au 31/12/N de SM

Immob incop	$20\ 000 + 40\ 000 = 60\ 000$	Capital social	480 000
Immob corp	$380\ 000 + 440\ 000 = 820\ 000$	Réserves consolidés= $(48\ 000 + 32\ 000) + (40\ 000 + 80\ 000 + 400\ 000) * 70\% - 280\ 000$ (titres)	164 000
Immob financières (1)	$280\ 000$ (à éliminer) = 0	Résultat consolidé = $40\ 000 + 80\ 000 * 70\%$	96 000
Stocks	$60\ 000 + 88\ 000 = 148\ 000$	Intérêts minoritaires = $(400\ 000 + 40\ 000 + 80\ 000 + 80\ 000) * 30\%$	180 000
Créances de l'actif circulant	$40\ 000 + 72\ 000 = 112\ 000$	Dettes de financement = $50\ 000 + 90\ 000$	140 000
Trésorerie-actif	$20\ 000 + 80\ 000 = 100\ 000$	Prov. Durables pour R.et Ch	30 000
		Dettes du passif circulant = $120\ 000 + 30\ 000$	150 000
	1 240 000		1 240 000

(1) Titres de participation : 2 800 actions F acquises à 100 l'une.

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Bilans

Bilan au 31/12/N de SM

Actif Immobilisé	120	Capital social	150
Titres (F)	50	Réserves	100
Actif Circulant	180	Résultat net de l'ex	20
		Dettes	80
	350		350

Bilan au 31/12/N de F

Actif Immobilisé	200	Capital social	100
Actif Circulant	50	Réserves	50
		Résultat net de l'ex	10
		Dettes	90
	250		250

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Bilans

Bilan consolidé au 31/12/N de SM

Actif Immobilisé	$120+200 = 320$	Capital social	150
Titres (F)	50 (A	Réserves = $100+40\%(100+50)-50$	110
Actif Circulant	éliminer)=0	Résultat net de l'ex = $20+10*40\%$	24
	$180 + 50 = 230$	Intérêts minoritaires = $60\%(100+50+10)$	96
		Dettes = $80+90$	170
	550		550

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Compte Résultat

- Elle consiste à additionner les comptes de charges et de produits un à un sous réserve de l'élimination des opérations entre sociétés consolidées.
- Ensuite, il y a une répartition des résultats consolidés entre :
 - ✓ La société mère, pour laquelle on retient son résultat initial + sa part dans le résultat de sa filiale.
 - ✓ Les intérêts minoritaires qui consistent à prendre la part des tiers dans le résultat de la filiale.

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Compte Résultat

Compte Résultat au 31/12/N de SM

Charges d'exp	80 000	Produits d'exp	90 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	35 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	5 000		
Résultat net	6 000		
	140 000		140 000

Compte Résultat au 31/12/N de F

Charges d'exp	70 000	Produits d'exp	82 000
Charges financières	10 000	Produits financiers	6 000
Charges non courantes	11 000	Produits non courants	8 000
Impôt sur le résultat	3 000		
Résultat net	2 000		
	96 000		96 000

Les étapes de l'intégration globale : Compte Résultat

Compte Résultat consolidé au 31/12/N de SM

Charges d'exp = 80 000+70 000	150 000	Produits d'exp = 90 000+82 000	172 000
Charges financières = 19 000+10 000	29 000	Produits financiers = 35 000+6 000	41 000
Charges non courantes = 30 000+11 000	41 000	Produits non courants = 15 000+8 000	23 000
Impôt sur le résultat = 5 000+3 000	8 000		
Résultat des entreprises intégrées	8 000		
Intérêts minoritaires			
Part du groupe			
	236 000		236 000

Les étapes de l'intégration globale : Compte Résultat

Compte Résultat au 31/12/N de SM

Charges d'exp	300 000	Produits d'exp	380 000
Charges financières	9 000	Produits financiers	5 000
Charges non courantes	70 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	21 000		
Résultat net	40 000		
	400 000		400 000

Compte Résultat au 31/12/N de F

Charges d'exp	268 000	Produits d'exp	400 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	12 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	28 000
Impôt sur le résultat	43 000		
Résultat net	80 000		
	440 000		440 000

Compte Résultat consolidé au 31/12/N de SM

Charges d'exp = 300 000+268 000	568 000	Produits d'exp = 380 000+400 000	780 000
Charges financières = 9 000+19 000	28 000	Produits financiers = 5 000+12 000	17 000
Charges non courantes = 70 000+30 000	100 000	Produits non courants = 15 000+ 28 000	43 000
Impôt sur le résultat = 21 000+ 43 000	64 000		
Résultat des entreprises intégrées	80 000		
Intérêts minoritaires			
Part du groupe			
	840 000		840 000

L'intégration globale

Les étapes de l'intégration globale : Compte Résultat

Produits et charges	Société mère	Filiale 1	Filiale 2
Produits d'exploitation	7 200 000,00	12 180 000,00	4 250 000,00
Charges d'exploitation	4 300 000,00	9 630 000,00	2 940 000,00
Résultat d'exploitation	2 900 000,00	2 550 000,00	1 310 000,00
Produits financiers	600 000,00	-	60 000,00
Charges financières	900 000,00	320 500,00	340 000,00
Résultat financier	- 300 000,00	- 320 500,00	- 280 000,00
Résultat courant	2 600 000,00	2 229 500,00	1 030 000,00
Produits non courants	130 000,00	623 900,00	-
Charges non courantes	180 000,00	165 000,00	220 000,00
Résultat non courant	- 50 000,00	458 900,00	- 220 000,00
Résultat avant impôt	2 550 000,00	2 688 400,00	810 000,00
Impôt sur le résultat	446 250,00	470 470,00	141 750,00
Résultat net	2 103 750,00	2 217 930,00	668 250,00

Sachant que la société mère détient 65% de la filiale 1 et 52% de la filiale 2, présenter le **Compte Résultat consolidé**

L'intégration proportionnelle

- L'intégration proportionnelle est une méthode dérivée de l'intégration globale, et s'applique dans le cas d'un contrôle conjoint. Elle suppose donc la non intégration globale des éléments d'actif et de passif.
- Cette méthode consiste à ajouter aux comptes de la société mère, la part de chacun des postes de la société multi groupe, calculée au prorata du pourcentage des titres détenus par la société mère après élimination des opérations entre sociétés consolidées.
- Dans les états de synthèse consolidés, les postes des états de synthèse de la société multi groupe ne sont repris qu'à concurrence du pourcentage d'intérêt détenu.

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Bilans

- Les comptes d'actif et dettes de la société multi groupe sont ajoutés aux éléments de bilan de la société consolidante à concurrence de la fraction détenue par celle-ci.
- Les titres de participation de la société consolidante dans la société multi groupe sont annulés, et permettent la constatation de la différence de consolidation (comme dans l'intégration globale).
- Les intérêts minoritaires n'apparaissent pas dans le bilan consolidé.
- Le capital initial de la société consolidante reste inchangé.

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Bilans

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	200 000
Immob corp	150 000	Réserves	40 000
Immob financières (F)	40 000	Résultat net de l'ex	6 000
Autres actifs	46 000	Dettes	10 000
	256 000		256 000

Bilan au 31/12/N de F : SM détient 50% du capital de F

Immob incop	18 000	Capital social	100 000
Immob corp	70 000	Réserves	20 000
Autres actifs	50 000	Résultat net de l'ex	2 000
		Dettes	16 000
	138 000		138 000

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Bilans

Bilan consolidé au 31/12/N de SM

Immob incop = $20\,000 + 18\,000 \times 50\%$	29 000	Capital social	200 000
Immob corp = $150\,000 + 70\,000 \times 50\%$	185 000	Réserves consolidés = $40\,000 + (100\,000 + 20\,000) \times 50\% - 40\,000$	60 000
Immob financières (F) A éliminer	0	Résultat consolidés = $6\,000 + 2\,000 \times 50\%$	7 000
Autres actifs = $46\,000 + 50\,000 \times 50\%$	71 000	Dettes = $10\,000 + 16\,000 \times 50\%$	18 000
	285 000		285 000

SM détient 50% du capital de F

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Bilans

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	480 000	Réserve légale	48 000
Immob financières (1)	180 000	Autres réserves	32 000
Stocks	60 000	Résultat net de l'ex	40 000
Créances de l'actif circulant	40 000	Dettes de financement	50 000
Trésorerie-actif	20 000	Prov. Durables pour R.etCh	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	800 000		800 000

(1) Titres de participation : 1 800 actions F acquises à 100 l'une.

Bilan au 31/12/N de F

Immob incop	40 000	Capital social (1)	400 000
Immob corp	440 000	Réserve légale	40 000
Stocks	88 000	Autres réserves	80 000
Créances de l'actif circulant	72 000	Résultat net de l'ex	80 000
Trésorerie-actif	80 000	Dettes de financement	90 000
		Dettes du passif circulant	30 000
(1) 4 000 actions de 100	720 000		720 000

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	420 000	Réserve légale	48 000
Immob financières (1)	240 000	Autres réserves	32 000
Stocks	60 000	Résultat net de l'ex	40 000
Créances de l'actif circulant	40 000	Dettes de financement	50 000
Trésorerie-actif	20 000	Prov. Durables pour R.etCh	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	800 000		800 000

(1) Titres de participation : 1 600 actions F1 acquises à 100 l'une,
et 800 actions F2 acquises à 100 l'une

Bilan au 31/12/N de F1

Immob incop	40 000	Capital social (1)	400 000
Immob corp	440 000	Réserve légale	40 000
Stocks	88 000	Autres réserves	80 000
Créances de l'actif circulant	72 000	Résultat net de l'ex	80 000
Trésorerie-actif	80 000	Dettes de financement	90 000
		Dettes du passif circulant	30 000
(1) 4 000 actions de 100	720 000		720 000

Bilan au 31/12/N de F2

Immob incop	20 000	Capital social (1)	200 000
Immob corp	220 000	Réserve légale	20 000
Stocks	44 000	Autres réserves	40 000
Créances de l'actif circulant	36 000	Résultat net de l'ex	40 000
Trésorerie-actif	40 000	Dettes de financement	45 000
		Dettes du passif circulant	15 000
(1) 2 000 actions de 100			
	360 000		360 000

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Compte Résultat

- Le **Compte Résultat** consolidé suivant la méthode d'intégration proportionnelle est obtenu en additionnant les montants initiaux des comptes de la société consolidante et le pourcentage détenu par celle-ci, multiplié par les montants des comptes de la société multi groupe.
- Les intérêts minoritaires n'apparaissent pas dans le **Compte Résultat consolidé**.

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Compte Résultat

Compte Résultat
au 31/12/N de SM

Charges d'exp	80 000	Produits d'exp	90 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	35 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	5 000		
Résultat net	6 000		
	140 000		140 000

Compte Résultat
au 31/12/N de F

Charges d'exp	70 000	Produits d'exp	82 000
Charges financières	10 000	Produits financiers	6 000
Charges non courantes	11 000	Produits non courants	8 000
Impôt sur le résultat	3 000		
Résultat net	2 000		
	96 000		96 000

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Compte Résultat

Compte Résultat consolidé au 31/12/N de SM

Charges d'exp	115 000	Produits d'exp	131 000
Charges financières	24 000	Produits financiers	38 000
Charges non courantes	35 500	Produits non courants	19 000
Impôt sur le résultat	6 500		
Résultat net	7 000		
	188 000		188 000

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : **Compte Résultat**

Compte Résultat
au 31/12/N de SM

Charges d'exp	300 000	Produits d'exp	380 000
Charges financières	9 000	Produits financiers	5 000
Charges non courantes	70 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	21 000		
Résultat net	40 000		
	400 000		400 000

Compte Résultat
au 31/12/N de F

Charges d'exp	268 000	Produits d'exp	400 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	12 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	28 000
Impôt sur le résultat	43 000		
Résultat net	80 000		
	440 000		440 000

L'intégration proportionnelle

Les étapes de l'intégration proportionnelle : Compte Résultat

Produits et charges	Société mère	Filiale 1	Filiale 2
Produits d'exploitation	7 200 000,00	12 180 000,00	4 250 000,00
Charges d'exploitation	4 300 000,00	9 630 000,00	2 940 000,00
Résultat d'exploitation	2 900 000,00	2 550 000,00	1 310 000,00
Produits financiers	600 000,00	-	60 000,00
Charges financières	900 000,00	320 500,00	340 000,00
Résultat financier	- 300 000,00	- 320 500,00	- 280 000,00
Résultat courant	2 600 000,00	2 229 500,00	1 030 000,00
Produits non courants	130 000,00	623 900,00	-
Charges non courantes	180 000,00	165 000,00	220 000,00
Résultat non courant	- 50 000,00	458 900,00	- 220 000,00
Résultat avant impôt	2 550 000,00	2 688 400,00	810 000,00
Impôt sur le résultat	446 250,00	470 470,00	141 750,00
Résultat net	2 103 750,00	2 217 930,00	668 250,00

Sachant que la société mère détient 40% de la filiale 1 et 35% de la filiale 2, et que les deux filiales sont contrôlées conjointement avec d'autres groupes, présenter le **Compte Résultat consolidé**

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	40 000	Capital social	960 000
Immob corp	760 000	Réserve légale	96 000
Immob financières (1)	560 000	Autres réserves	64 000
Stocks	120 000	Résultat net de l'ex	80 000
Créances de l'actif circulant	80 000	Dettes de financement	100 000
Trésorerie-actif	40 000	Prov. Durables pour R.et Ch	60 000
		Dettes du passif circulant	240 000
	1 600 000		1 600 000

(1) Titres de participation : 3 200 actions F1 acquises à 100 l'une,
et 2 400 actions F2 acquises à 100 l'une

Bilan au 31/12/N de F1

Immob corp	880 000	Capital social (1)	800 000
Immob financières	80 000	Réserve légale	80 000
Stocks	176 000	Autres réserves	160 000
Créances de l'actif circulant	144 000	Résultat net de l'ex	160 000
Trésorerie-actif	160 000	Dettes de financement	180 000
		Dettes du passif circulant	60 000
	1 440 000		1 440 000

(1) 8 000 actions de 100

Bilan au 31/12/N de F2

Immob incop	40 000	Capital social (1)	400 000
Immob corp	440 000	Réserve légale	40 000
Stocks	88 000	Autres réserves	80 000
Créances de l'actif circulant	72 000	Résultat net de l'ex	80 000
Trésorerie-actif	80 000	Dettes du passif circulant	150 000
		Trésorerie-passif	(30 000)
	720 000		720 000

(1) 4 000 actions de 100

Les méthodes de consolidation

Exercice

Produits et charges	Société mère	Filiale 1	Filiale 2
Produits d'exploitation	2 880 000,00	9 135 000,00	5 100 000,00
Charges d'exploitation	1 720 000,00	7 222 500,00	3 528 000,00
Résultat d'exploitation	1 160 000,00	1 912 500,00	1 572 000,00
Produits financiers	240 000,00	-	72 000,00
Charges financières	360 000,00	240 375,00	408 000,00
Résultat financier	- 120 000,00	- 240 375,00	- 336 000,00
Résultat courant	1 040 000,00	1 672 125,00	1 236 000,00
Produits non courants	52 000,00	467 925,00	-
Charges non courantes	72 000,00	123 750,00	264 000,00
Résultat non courant	- 20 000,00	344 175,00	- 264 000,00
Résultat avant impôt	1 020 000,00	2 016 300,00	972 000,00
Impôt sur le résultat	178 500,00	352 852,50	170 100,00
Résultat net	841 500,00	1 663 447,50	801 900,00

Sachant que la société mère détient 62% de la filiale 1 et 40% de la filiale 2, et que la filiale 2 est contrôlée conjointement avec un autre groupe, présenter le **Compte Résultat consolidé**

Les méthodes de Mise en équivalence

- Les comptes des entreprises sur lesquelles la société consolidante (société mère) exerce une influence notable sont consolidées par la méthode de mise en équivalence.
- Etant donné que le contrôle de la filiale n'est pas assuré par la société consolidante, aucun des comptes de la filiale n'est intégré.
- Les titres de participation sont réévalués à leur valeur exacte, compte tenu des droits dans les capitaux propres et le résultat de la filiale.

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Bilan

- La valeur des titres de participation de la société consolidante dans la société associée (valeur comptable) est remplacée par la valeur des titres mis en équivalence (valeur mathématique).
- La différence de consolidation est ajoutée pour le montant correspondant aux réserves consolidées, aux résultats consolidés.
- Les capitaux propres de la société consolidante, hormis le capital social, sont révisés pour tenir compte de la plus-ou-moins value qui résulte de la différence entre valeur comptable et valeur mathématique.

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Bilan

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	200 000
Immob corp	150 000	Réserves	40 000
Immob financières (F)	40 000	Résultat net de l'ex	6 000
Autres actifs	46 000	Dettes	10 000
	256 000		256 000

Bilan au 31/12/N de F SM détient 30% de F

Immob incop	18 000	Capital social	100 000
Immob corp	70 000	Réserves	20 000
Autres actifs	50 000	Résultat net de l'ex	2 000
		Dettes	16 000
	138 000		138 000

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Bilan

Bilan consolidé au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	200 000
Immob corp	150 000	Réserves 40000+	36 000
Immob financières (F)	36 600	$(100000+20000)*0,3-40000$	
Autres actifs	46 000	Résultat net de l'ex	6 600
		$6000+2000*0,3$	
		Dettes	10 000
	252 600		252 600

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Bilan

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	480 000	Réserve légale	48 000
Immob financières (1)	180 000	Autres réserves	32 000
Stocks	60 000	Résultat net de l'ex	40 000
Créances de l'actif circulant	40 000	Dettes de financement	50 000
Trésorerie-actif	20 000	Prov. Durables pour R.etCh	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	800 000		800 000

(1) Titres de participation : 1 800 actions F acquises à 100 l'une.

Bilan au 31/12/N de F

Immob incop	40 000	Capital social (1)	400 000
Immob corp	440 000	Réserve légale	40 000
Stocks	88 000	Autres réserves	80 000
Créances de l'actif circulant	72 000	Résultat net de l'ex	80 000
Trésorerie-actif	80 000	Dettes de financement	90 000
		Dettes du passif circulant	30 000
(1) 4 000 actions de 100	720 000		720 000

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Bilan

Bilan consolidé au 31/12/N
de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	480 000	Réserves consolidés= (48 000+ 32 000) +(40 000+ 80 000+400000)*45%-180 000	
Immob financières (1)	(400000+400000+80000+80000)*0,45=270000		134000
Stocks	60 000	Résultat consolidé = 40 000 + 80 000*45%	76000
Créances de l'actif circulant	40 000	Dettes de financement	50 000
Trésorerie-actif	20 000	Prov. Durables pour R.etCh	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	890 000		890 000

(1) 4 000 actions de 100

Bilan au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	420 000	Réserve légale	48 000
Immob financières (1)	240 000	Autres réserves	32 000
Stocks	60 000	Résultat net de l'ex	40 000
Créances de l'actif circulant	40 000	Dettes de financement	50 000
Trésorerie-actif	20 000	Prov. Durables pour R.etCh	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	800 000		800 000

(1) Titres de participation : 1 600 actions F1 acquises à 100 l'une,
et 800 actions F2 acquises à 100 l'une

Bilan au 31/12/N de F1

Immob incop	40 000	Capital social (1)	400 000
Immob corp	440 000	Réserve légale	40 000
Stocks	88 000	Autres réserves	80 000
Créances de l'actif circulant	72 000	Résultat net de l'ex	80 000
Trésorerie-actif	80 000	Dettes de financement	90 000
		Dettes du passif circulant	30 000
(1) 4 000 actions de 100	720 000		720 000

Bilan au 31/12/N de F2

Immob incop	20 000	Capital social (1)	200 000
Immob corp	220 000	Réserve légale	20 000
Stocks	44 000	Autres réserves	40 000
Créances de l'actif circulant	36 000	Résultat net de l'ex	40 000
Trésorerie-actif	40 000	Dettes de financement	45 000
		Dettes du passif circulant	15 000
(1) 2 000 actions de 100	360 000		360 000

Bilan consolidé au 31/12/N de SM

Immob incop	20 000	Capital social	480 000
Immob corp	420 000	Réserves consolidées =	152 000
Immob financières (1)	$(400000+400000+80000+80000)*0,4 +$	$(48000+32000)+(400000+40000+80000)*0,4+(200000+2$	
Stocks	$(200000+20000+40000+40000)*0,4 = 360000$	$0000+40000)*0,4 - 240000$	
Créances de l'actif circulant	60 000	Résultat net de l'ex $40000+80000*0,4+40000*0,4$	88 000
Trésorerie-actif	40 000	Dettes de financement	50 000
	20 000	Prov. Durables pour R.etCh	30 000
		Dettes du passif circulant	120 000
	920 000		920 000

(1) Titres de participation : 1 600 actions F1 acquises à 100 l'une,
et 800 actions F2 acquises à 100 l'une

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : **Compte Résultat**

- La part du groupe dans le résultat de la filiale est inscrite dans une rubrique particulière et prise en compte dans le calcul du résultat consolidé.
- $\text{Résultat consolidé} = \text{Résultat net de la société consolidante} + \text{Résultat de la société associée} * \text{Taux de participation de la société consolidante dans la société associée.}$

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : **Compte Résultat**

Compte Résultat au 31/12/N de SM

Charges d'exp	80 000	Produits d'exp	90 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	35 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	5 000		
Résultat net	6 000		
	140 000		140 000

Compte Résultat au 31/12/N de F

Charges d'exp	70 000	Produits d'exp	82 000
Charges financières	10 000	Produits financiers	6 000
Charges non courantes	11 000	Produits non courants	8 000
Impôt sur le résultat	3 000		
Résultat net	2 000		
	96 000		96 000

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Compte Résultat

Compte Résultat

Consolidé au 31/12/N de SM

Charges d'exp	80 000	Produits d'exp	90 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	35 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	5 000		
Résultat net	6 000		
Quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence	600		
Résultat net (Part du groupe)	6 600		
	140 000		140 000

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : **Compte Résultat**

Produits et charges	Société mère	Sté associée 1	Sté associée 2
Produits d'exploitation	7 200 000,00	12 180 000,00	4 250 000,00
Charges d'exploitation	4 300 000,00	9 630 000,00	2 940 000,00
Résultat d'exploitation	2 900 000,00	2 550 000,00	1 310 000,00
Produits financiers	600 000,00	-	60 000,00
Charges financières	900 000,00	320 500,00	340 000,00
Résultat financier	- 300 000,00	- 320 500,00	- 280 000,00
Résultat courant	2 600 000,00	2 229 500,00	1 030 000,00
Produits non courants	130 000,00	623 900,00	-
Charges non courantes	180 000,00	165 000,00	220 000,00
Résultat non courant	- 50 000,00	458 900,00	- 220 000,00
Résultat avant impôt	2 550 000,00	2 688 400,00	810 000,00
Impôt sur le résultat	446 250,00	470 470,00	141 750,00
Résultat net	2 103 750,00	2 217 930,00	668 250,00

Sachant que la société mère détient 40% de la filiale 1 et 35% de la filiale 2, et que les deux sociétés sont contrôlées par un autre groupe, présenter le **Compte Résultat consolidé**

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : Compte Résultat

Produits et charges	Société mère	Consolidé
Produits d'exploitation	7 200 000,00	7 200 000,00
Charges d'exploitation	4 300 000,00	4 300 000,00
Résultat d'exploitation	2 900 000,00	2 900 000,00
Produits financiers	600 000,00	600 000,00
Charges financières	900 000,00	900 000,00
Résultat financier	- 300 000,00	- 300 000,00
Résultat courant	2 600 000,00	2 600 000,00
Produits non courants	130 000,00	130 000,00
Charges non courantes	180 000,00	180 000,00
Résultat non courant	- 50 000,00	- 50 000,00
Résultat avant impôt	2 550 000,00	2 550 000,00
Impôt sur le résultat	446 250,00	446 250,00
Résultat net	2 103 750,00	2 217 930,00
Quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence F1		2 217 930,00 *0,4=887172
Quote-part dans le résultat des sociétés mises en équivalence F2		668 250,00 *0,35=233887,5
Résultat net (Part du groupe)		3338989,5

Sachant que la société mère détient 40% de la filiale 1 et 35% de la filiale 2, et que les deux sociétés sont contrôlées par un autre groupe, présenter le **Compte Résultat** consolidé

Les méthodes de Mise en équivalence

Les étapes de la mise en équivalence : **Compte Résultat**

Compte Résultat au 31/12/N de Sm

Charges d'exp	300 000	Produits d'exp	380 000
Charges financières	9 000	Produits financiers	5 000
Charges non courantes	70 000	Produits non courants	15 000
Impôt sur le résultat	21 000		
Résultat net	40 000		
	400 000		400 000

Compte Résultat au 31/12/N de F

Charges d'exp	268 000	Produits d'exp	400 000
Charges financières	19 000	Produits financiers	12 000
Charges non courantes	30 000	Produits non courants	28 000
Impôt sur le résultat	43 000		
Résultat net	80 000		
	440 000		440 000

Retraitements de consolidation

- L'établissement des comptes consolidés implique un effort d'homogénéisation des informations des sociétés consolidées.
- En effet, la consolidation est effectuée à partir des comptes sociaux (états individuels) de chacune des sociétés (consolidante et consolidées), d'où l'importance de procéder à certains travaux pour faire valoir l'image fidèle du groupe.
- Les états consolidés doivent donc obéir à des règles et méthodes comptables uniformes (aussi bien en termes d'évaluation que de présentation).

Traitement des participations dans les filiales, les coentreprises ou les entités associées

Exemple pratique :

La société Kappa a fait l'acquisition le 1^{er} janvier N – 2 de 27,5 % des actions (soit 275 000 actions) de la société Iota pour 97 000 k€. Les frais d'acquisition se sont élevés à 2 000 k€.

Au 31 décembre N, la situation nette comptable de la société Iota est de 350 000 k€ et le cours moyen de décembre N du titre en bourse est de 400 €.

Trois solutions sont donc possibles pour la comptabilisation des titres de participation Iota dans le bilan de Kappa au 31 décembre N :

- *Comptabilisation au coût*

Dans ce cas, les titres Iota figureront au bilan pour $97\,000 + 2\,000 = 99\,000$ k€.

- *Comptabilisation à la juste valeur*

Le cours boursier peut être considéré comme une bonne approche de la juste valeur des titres (Les titres qui sont la propriété des minoritaires peuvent être échangés en bourse). Dans ce cas les titres Iota figureront au bilan pour $275\,000 \times 400 = 110\,000$ k€.

- *Comptabilisation à la valeur d'équivalence*

Comme la situation nette comptable de la société Iota est de 350 000 k€, dans ce cas les titres Iota figureront au bilan pour $350\,000 \text{ k€} \times 27,5 \% = 96\,250$ k€.

Regroupement d'entreprises IFRS 3

Exemple pratique :

La société Delta, société anonyme au capital de 10 000 000 € (nominal 100 €), envisage de prendre le contrôle (en faisant l'acquisition de 60 % des titres) de la société Epsilon dont le bilan et quelques informations complémentaires vous sont donnés ci-dessous.

Bilan EPSILON en milliers d'euros

TERRAIN	3.000	CAPITAL	20.000
CONSTRUCTIONS	12.000	RESERVES LEGALES	2.000
MATERIELS	21.000	RESERVES REGLEMENTEES	8.500
STOCKS	14.000	AUTRES RESERVES	8.100
CREANCES	20.000	DETTES	33.000
DISPONIBILITES	1.600		
	71.600		

Informations complémentaires :

La valeur nominale des titres est de 100 €.

Les valeurs respectives des éléments d'actif identifiables sont de (en k€) :

- éléments incorporels identifiables : 4 000 ; terrains : 5 000 ; constructions : 18 000 ; matériels : 24 000 ; stocks : 15 000

Un goodwill sera dégagé : il représentera la valeur du fonds de commerce. Les autres éléments du bilan sont évalués à leur valeur nominale.

- Les impôts différés seront calculés au taux de 30 %.
- Aucun dividende ne sera distribué.

L'impôt sur les résultats

L'objectif de la Norme IAS 12 est d'expliciter le traitement comptable des impôts sur le résultat.

La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures:

- (a) a) du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans le bilan d'une entreprise;
- (b) b) des transactions et autres événements de l'exercice qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une Entreprise.

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Le bénéfice comptable est le résultat net d'un exercice avant déduction de la charge d'impôt.

Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le résultat net (la perte) d'un exercice, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

La charge (le produit) d'impôt est égale(égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice.

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre :

- a) de différences temporelles déductibles;*
- b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées; et*
- c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.*

Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale.

L'impôt sur les résultats

Les concepts clés :

Les différences temporelles peuvent être:

- (a) a) soit des différences temporelles imposables, c'est à dire des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée;*

- b) soit des différences temporelles déductibles, c'est à dire des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.*

Regroupement d'entreprises IFRS 3

Exemple pratique :

La société Delta, société anonyme au capital de 10 000 000 € (nominal 100 €), envisage de prendre le contrôle (en faisant l'acquisition de 60 % des titres) de la société Epsilon dont le bilan et quelques informations complémentaires vous sont donnés ci-dessous.

Bilan EPSILON en milliers d'euros

TERRAIN	3.000	CAPITAL	20.000
CONSTRUCTIONS	12.000	RESERVES LEGALES	2.000
MATERIELS	21.000	RESERVES REGLEMENTEES	8.500
STOCKS	14.000	AUTRES RESERVES	8.100
CREANCES	20.000	DETTES	33.000
DISPONIBILITES	1.600		
	71.600		

Informations complémentaires :

La valeur nominale des titres est de 100 €.

Les valeurs respectives des éléments d'actif identifiables sont de (en k€) :

- éléments incorporels identifiables : 4 000 ; terrains : 5 000 ; constructions : 18 000 ; matériels : 24 000 ; stocks : 15 000

Un goodwill sera dégagé : il représentera la valeur du fonds de commerce. Les autres éléments du bilan sont évalués à leur valeur nominale.

- Les impôts différés seront calculés au taux de 30 %.
- Aucun dividende ne sera distribué.

Regroupement d'entreprises IFRS 3

Exemple pratique :

Valeur de EPSILON = $4.000+5.000+18.000+24.000+15.000+20.000+1.600-33.000-4.800$ (impôt différée) = 49.800

Impôt différée = $(4.000+2.000+6.000+3.000+1.000)*30\%=4.800$

Répartition de la valeur de l'apport des actifs et passifs identifiables entre les intérêts de la société mère et les intérêts minoritaires.

- $49.800 \times 60 \% = 29.880$ k€ à la société Delta
- et $49.800 \times 40 \% = 19.920$ k€ aux intérêts minoritaires (intérêts non assortis de contrôle).
- **Calcul du goodwill (méthode du purchase goodwill = goodwill partiel**
- **Supposons** la société Delta a fait l'acquisition de 60 % de la société Epsilon pour 36 000 k€.
- **GW = $(36.000+19.920)-49.800=6.120$**

Comptabilisation

Débit GOODWILL 6.120

Crédit Intérêts de la société mère 6.120

Rappel Ecriture comptable d'élimination des titres de participations de EPSILON

DEBIT Intérêts de la société mère 36.000

CREDIT Titres de Participations 36.000

Regroupement d'entreprises IFRS 3

Exemple pratique :

Calcul du goodwill

Supposons que les titres des intérêts minoritaires sont évalués à la même valeur unitaire que ceux acquis par la société Delta.

La valeur de ces titres serait donc de $36\,000 \times 40\% / 60\% = 24\,000$.

La quote-part de goodwill revenant aux minoritaires (dans le cadre de leur évaluation à la juste valeur) serait donc de $24\,000 - 19\,920 = 4\,080$.

On passerait alors l'écriture complémentaire suivante :

- **DEBIT GOODWILL 4.080**
- **CREDIT Intérêts minoritaires 4.080**

Regroupement d'entreprises IFRS 3

Exemple pratique :

Calcul du goodwill full goodwill = goodwill total

Le « *full goodwill* » serait déterminé comme suit :

Coût d'acquisition de la société Epsilon : 60 000 - Actifs et passifs identifiables acquis : 49 800
= 10 200

Ce goodwill revient à la société Delta pour $10\,200 \times 60\% = 6\,120$ k€ et aux intérêts minoritaires (qui seront intégrés au bilan consolidé) pour $10\,200 \times 40\% = 4\,080$ k€.

Comptabilisation de la dépréciation du goodwill (IAS 36)

Au bilan

Débiter Résultat et créditer goodwill

Au résultat

débiter Dotations aux provisions pour perte de valeur du goodwill et créditer résultat

Exemple pratique : Instruments financiers IFRS 7 IFRS 9 (IAS 32, IAS 39) cas 1

La société Daniel a fait l'acquisition le 1er juillet N de 300 actions Denis (société cotée en Bourse) au cours de 50 €. Frais d'acquisition 1 %. Au 31 décembre N, le cours de l'action Denis est de 52 €.

Dans les comptes individuels ont été débités les comptes 50 « Valeurs mobilières de placement » pour 15 000 € et 6271 « Frais sur titres » pour 150 € (mais il était possible de comptabiliser, solution moins intéressante fiscalement, l'acquisition dans le compte

« Valeurs mobilières de placement » pour 15 150 €). Il est à noter que dans les comptes consolidés tenus selon le référentiel national, les frais d'acquisition doivent être constatés dans le coût d'acquisition. Au 31 décembre N, aucune écriture n'a été constatée et les plus-values latentes sur les titres n'ont pas été comptabilisées : « seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de l'exercice ».

Il y a lieu donc de constater des écritures de retraitement (pour le bilan et le compte de résultat) de ces titres (on prendra un taux d'impôt de 30%).

Pour le bilan

Débit Actifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat $300 \times 52 = 15600$

Crédit Titres de placements 15000

Résultat $300 \times 2 \times 70\% = 420$

Dettes d'impôts différés $300 \times 2 \times 30\% = 180$

Exemple pratique : Instruments financiers IFRS 7 IFRS 9 (IAS 32, IAS 39) cas 1

Pour le Résultat

Débit Résultat $300 \times 2 \times 70\% = 420$

Impôt sur le résultat $300 \times 2 \times 30\% = 180$

Crédit

774 Revenus de titres de placement $600 - 150 = 450$

6311 Frais sur titres **150**

Exemple pratique : Instruments financiers IFRS 7 IFRS 9 (IAS 32, IAS 39) cas 2

La société Nicolas a fait l'acquisition le 1er janvier N – 2 de 60 % du capital de la société Laurent pour 600 000 €. Les frais d'acquisition ont été comptabilisés en charges (compte 6271 « Frais sur titres ») et se sont élevés à 12 000 € hors taxes.

Ecriture Bilan

Débit

Titres de participation 12000

Crédit

Résultat $12000 \times 70\% = 8400$

Dette d'impôt différé $12000 \times 30\% = 3600$

Exemple pratique : Instruments financiers IFRS 7 IFRS 9 (IAS 32, IAS 39) cas 2

La société Alphonse a fait l'acquisition, dans une tour du quartier de la Défense, en janvier N – 6 d'un local à usage de bureaux. Ce local a été comptabilisé dans le compte 2313 Bâtiments administratifs et commerciaux pour 400 000 €. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, se sont élevés à 60 000 € et ont été comptabilisés en charges. Cet immeuble s'amortit linéairement en 40 ans (valeur résiduelle : 200 000 €).

Le passage des comptes du PCG aux comptes IFRS impliquera les écritures suivantes (au 31 décembre N) :

Pour Bilan

Prise en compte des droits de mutation dans la construction

Débit

2313 Bâtiments administratifs et commerciaux 60000

Crédit

Résultat $60000 \times 70\% = 42000$

Dettes d'impôt différé $60000 \times 30\% = 18000$

Exemple pratique : Instruments financiers IFRS 7 IFRS 9 (IAS 32, IAS 39) cas 2

Pour Bilan

Amortissement de la construction /Retraitement des amortissements correspondants

Débit

Résultat $60000/40 * 7*70\%=7350$

Créance d'impôt différé $60000/40 * 7*30\%=3150$

Crédit

Amortissement de Bâtiments administratifs et commerciaux $60000/40 * 7=10500$

Pour Résultat

Débit 6813 Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles 1500

Crédit

Impôt sur Résultat $1500*30\%=450$

Résultat $1500*70\%=1050$

OBJECTIFS

L'objectif de la présente norme est d'établir des principes d'information financière en matière d'actifs financiers et de passifs financiers (Rubriques 16 16 18 25 26 et 27, classes 4 et 5) OHADA en vue de la présentation d'informations pertinentes et utiles aux utilisateurs des états financiers pour l'appréciation des montants, du calendrier et du degré d'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'entité.

Classement des actifs financiers

L'entité doit classer les actifs financiers comme ultérieurement évalués :

- Soit au coût amorti,
- Soit à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global,
- Soit à la juste valeur par le biais du résultat net en fonction à la fois :
 - (a) du modèle économique que suit l'entité pour la gestion des actifs financiers ;
 - (b) des caractéristiques des flux de trésorerie contractuels de l'actif financier.

Classement des actifs financiers

Un actif financier doit être évalué au coût amorti si les deux conditions suivantes sont réunies :

- (a) La détention de l'actif financier s'inscrit dans un modèle économique dont l'objectif est de détenir des actifs financiers afin d'en percevoir les flux de trésorerie contractuels ;
- (b) Les conditions contractuelles de l'actif financier donnent lieu, à des dates spécifiées, à des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû.

Le principal correspond à la juste valeur de l'actif financier lors de la comptabilisation initiale.

Les intérêts se composent d'une contrepartie pour la valeur temps de l'argent, le risque de crédit associé au principal restant dû pour une période de temps donnée et les autres risques et frais qui se rattachent à un prêt de base, ainsi que d'une marge.

Norme internationale d'information financière 9 : Instruments financiers

Classement des actifs financiers

Un actif financier doit être évalué à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global si les deux conditions suivantes sont réunies :

- (a) La détention de l'actif financier s'inscrit dans un modèle économique dont l'objectif est atteint à la fois par la perception de flux de trésorerie contractuels et par la vente d'actifs financiers ;
- (b) Les conditions contractuelles de l'actif financier donnent lieu, à des dates spécifiées, à des flux de trésorerie qui correspondent uniquement à des remboursements de principal et à des versements d'intérêts sur le principal restant dû.

Norme internationale d'information financière 9 : Instruments financiers

Classement des passifs financiers

L'entité doit classer comme étant ultérieurement évalués au coût amorti tous les passifs financiers à l'exception des suivants :

- (a) Les passifs financiers à la juste valeur par le biais du résultat net. L'évaluation ultérieure de ces passifs, y compris ceux qui sont des dérivés, doit se faire à la juste valeur.
- (b) Les passifs financiers qui prennent naissance dans le cas où un transfert d'actif financier ne répond pas aux conditions de décomptabilisation ou lorsque l'approche du lien conservé s'applique.

Norme internationale d'information financière 9 : Instruments financiers

Classement des passifs financiers

L'entité doit classer comme étant ultérieurement évalués au coût amorti tous les passifs financiers à l'exception des suivants :

(c) Les contrats de garantie financière. Après la comptabilisation initiale, l'émetteur d'un tel contrat doit l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :

- (i) Le montant de la correction de valeur pour pertes déterminée ;
- (ii) Le montant initialement comptabilisé diminué, le cas échéant, du cumul des produits comptabilisés selon les principes énoncés dans IFRS 15.

Norme internationale d'information financière 9 : Instruments financiers

Classement des passifs financiers

L'entité doit classer comme étant ultérieurement évalués au coût amorti tous les passifs financiers à l'exception des suivants :

(d) Les engagements de prêt à un taux d'intérêt inférieur à celui du marché. L'émetteur d'un tel contrat doit l'évaluer à la plus élevée des deux valeurs suivantes :

- (i) Le montant de la correction de valeur pour pertes déterminée ;
- (ii) Le montant initialement comptabilisé, diminué, le cas échéant, du cumul des produits comptabilisés selon les principes énoncés dans IFRS 15.

(e) La contrepartie éventuelle comptabilisée par l'acquéreur dans un regroupement d'entreprises auquel s'applique IFRS 3. L'évaluation ultérieure de cette contrepartie éventuelle doit se faire à la juste valeur, avec comptabilisation des variations en résultat net.

Norme internationale d'information financière 9 : Instruments financiers

Classement des passifs financiers

L'entité peut, lors de la comptabilisation initiale, désigner irrévocablement un passif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net si :

- 1) Le contrat comprend un ou plusieurs dérivés incorporés et que le contrat hôte n'est pas un actif entrant dans le champ d'application de la présente norme, l'entité peut désigner l'intégralité du contrat hybride comme étant à la juste valeur par le biais du résultat net, sauf en présence de l'une ou l'autre des conditions suivantes :
 - (a) Le ou les dérivés incorporés ne modifient pas sensiblement les flux de trésorerie qui seraient par ailleurs imposés par le contrat ;
 - (b) Il appert (constate) sans analyse approfondie, au premier examen d'un instrument hybride similaire, que la séparation du ou des dérivés incorporés est interdite, comme dans le cas d'une option de remboursement anticipé incorporée dans un prêt et autorisant son détenteur à rembourser le prêt par anticipation pour une somme avoisinant le coût amorti.

Norme internationale d'information financière 9 : Instruments financiers

Classement des passifs financiers

L'entité peut, lors de la comptabilisation initiale, désigner irrévocablement un passif financier comme étant évalué à la juste valeur par le biais du résultat net si :

2) Si elle aboutit à des informations d'une pertinence accrue du fait :

- (a) Soit que s'en trouve éliminée ou sensiblement réduite une incohérence dans l'évaluation ou la comptabilisation (parfois appelée « non-concordance comptable ») qui, autrement, découlerait de l'évaluation d'actifs ou de passifs ou de la comptabilisation des profits ou pertes sur ceux-ci sur des bases différentes ;
- (b) Soit que la gestion d'un groupe de passifs financiers (ou d'un groupe d'actifs financiers et de passifs financiers) et l'appréciation de sa performance sont effectuées sur la base de la juste valeur conformément à une stratégie de gestion des risques ou d'investissement établie par écrit, et que les informations sur le groupe sont fournies en interne sur cette base aux principaux dirigeants de l'entité (au sens d'IAS 24 Information relative aux parties liées), par exemple le conseil d'administration et le directeur général.

Passage du résultat comptable au résultat fiscal

Exercice d'application

La société Anselme a constaté un bénéfice comptable de 390 000 €, un bénéfice fiscal de 480 000 € et un impôt sur les bénéfices calculé au taux de 33 1/3%) de 160 000 €.

Le passage du bénéfice comptable au bénéfice fiscal comprend les éléments suivants :

Bénéfice comptable : 390 000

Réintégrations

- Impôt sur les bénéfices : 160 000
- Charges comptabilisées en N mais déductibles en N+1 : 24 000
- Provision pour impôt sur plus-values d'expropriation : 20 000

Déductions

- Charges comptabilisées en N-1 mais déductibles en N : 54 000
- Plus-values d'expropriation reportées : 60 000

Bénéfice fiscal : $390\,000 + 204\,000 - 114\,000 = 480\,000$

Seuls ont été comptabilisés l'impôt exigible et la provision pour impôt.

Pour passer aux comptes IFRS, voire aux comptes établis conformément au règlement 99-02 du CRC, on passera les écritures suivantes.

Passage du résultat comptable au résultat fiscal

Exercice d'application

Pour Bilan

Débit

Créances d'impôt différé $24\ 000 \times 33\ 1/3\% = 8\ 000$

Provisions pour impôt 20 000

Résultat $(54\ 000 - 24\ 000) \times 33\ 1/3\% = 10\ 000$

Crédit

Réserves $54\ 000 \times 33\ 1/3\% = 18\ 000$

Dette d'impôt différé $60\ 000 \times 33\ 1/3\% = 20\ 000$

Pour Résultat

Débit Charge d'impôt différé $(54\ 000 + 60\ 000) \times 33\ 1/3\% = 38\ 000$

Crédit

- Résultat 10 000
- Dotations aux provisions pour impôts 20 000
- Produit d'impôt différé $24\ 000 \times 33\ 1/3\% = 8\ 000$

Si la société Anselme n'avait pas comptabilisé de provision et n'avait aucun report d'impôt, le bénéfice fiscal aurait été de 390 000 + 160 000 + 20 000 = 570 000 et l'impôt aurait été de 190 000 €, soit 160 000 + 20 000 + 10 000.

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Sous-Retraitements des amortissements

- Le choix de la modalité d'amortissement et la durée d'amortissement peut avoir un impact significatif sur le résultat.
- Pour avoir des résultats comparables entre la société consolidante et les sociétés consolidées, il est impératif d'homogénéiser les règles d'amortissement.

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Retraitements des amortissements

Exemple :

- La société F est une filiale intégrée globalement par la société M.
- F a acquis le 01/01/N-1 une machine à 400.000 (HT), qu'elle a amorti sur 5 ans suivant le mode dégressif.
- Sachant que le taux d'impôt sur les sociétés (hypothétique) est de 30%, effectuer les écritures de retraitement au titre de l'exercice N-1 et N chez la société F.

Plan d'amortissement dégressif

Années	Base amortissable	Dotation	VNA
N-1	400.000	160.000	240.000
N	240.000	96.000	144.000
N+1	144.000	57.600	86400
N+2	86400	43200	43200
N+3	43200	43200	0

Plan d'amortissement linéaire

Années	Base amortissable	Dotation	VNA
N-1	400.000	80.000	320.000
N	320.000	80.000	240.000
N+1	240.000	80.000	160.000
N+2	160.000	80.000	80.000
N+3	80.000	80.000	0

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Retraitements des amortissements

Exemple :

Exercice N-1 :

- Retraitement du bilan

Amortissements matériel et outillage	80 000,00	
Résultat		56 000,00
Etat impôts différés		24 000,00

- Retraitement du Compte Résultat

Résultat	56 000,00	
Impôts sur le résultat	24 000,00	
Dotations aux amortissements		80 000,00

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Retraitements des amortissements

Exemple :

Exercice N :

- Retraitement du bilan

Amortissements matériel et outillage	16 000,00	
Résultat		11 200,00
Etat impôts différés		28 800,00

- Retraitement du Compte Résultat

Résultat	11 200,00	
Impôts sur le résultat	4 800,00	
Dotations aux amortissements		16 000,00

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Uniformisation des règles d'évaluation

L'uniformisation des règles d'évaluation des éléments d'actif consiste à utiliser les mêmes règles entre la société consolidante et les sociétés consolidées.

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Uniformisation des règles d'évaluation

Exemple :

- La société F, filiale contrôlée exclusivement par la société M, évalue ses stocks avec la méthode FIFO, alors que la société M utilise la méthode CMUP.
- Les stocks de la société F au 31/12/N se présentent comme suit :

Désignation	Valeurs FIFO	Valeurs CMUP	Ecart
Matières premières	586.250,00	561.500,00	- 24.750,00
Produits finis	305.500,00	336.250,00	30.750,00

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Uniformisation des règles d'évaluation

Exemple :

- Retraitement du bilan

Résultat	17 325,00	
Impôts différés	7 425,00	
Matières premières		24 750,00
Correction du stock final des MP		
Produits finis	30 750,00	
Résultat		21 525,00
Impôts différés		9 225,00
Correction du stock final des PF		

Retraitements de consolidation

Retraitements obligatoires

Uniformisation des règles d'évaluation

Exemple :

- Retraitement du Compte Résultat

Variation des stocks de MP		24 750,00	
	Résultat		17 325,00
	Impôts sur le résultat		7 425,00
Correction du stock final des MP			
Résultat		21 525,00	
Impôts sur le résultat		9 225,00	
	Variation des stocks de PF		30 750,00
Correction du stock final des PF			

Retraitements de consolidation

Retraitements optionnels

Méthodes préférentielles

- Comptabilisation en provision des engagements de retraite, au lieu de les faire signaler en annexe en hors bilan.
- Evaluation des travaux inachevés et des contrats à terme par la méthode d'avancement au lieu de la méthode d'achèvement.
- Etalement des frais d'émission et des primes de remboursement sur la durée des emprunts obligataires.
- Enregistrement en résultat, au cours de la période à laquelle ils se rattachent, des écarts de conversion des créances et des dettes libellées en devises.

Retraitements de consolidation

Retraitements optionnels

Autres méthodes optionnelles

- Comptabilisation en actif, sous certaines conditions, de certaines dépenses qui constituent en principe des charges (Frais d'établissement, les frais de développement).
- La prise en compte des coûts d'emprunt dans les coûts d'entrée d'une immobilisation.
- La méthode d'insertion en actif des biens acquis en crédit-bail.

Traitement des opérations réciproques

- **Créances et dettes réciproques**
- **Elimination des résultats internes**

Traitement des opérations réciproques

Créances et dettes réciproques

- En tant que parties intégrantes d'un groupe, il est tout à fait évident que les sociétés réalisent des opérations en commun, ce qui induit l'existence de comptes réciproques dans la comptabilité de chacune d'entre elles.
- Il convient donc de procéder à l'élimination des opérations et comptes réciproques, même si cette élimination n'affecte pas le résultat du groupe.
- Ces éliminations concernent les créances et les dettes, ainsi que les charges et produits réciproques.

Traitement des opérations réciproques

Créances et dettes réciproques

Exemple :

- Au 31/12/N, la page 14 du journal de SF, filiale de SM, fait apparaître une opération de vente réalisé auprès de SM et non encore réglée, pour un montant de 800Ks.

- Bilan

Dettes

800 000,00

Créances

800 000,00

- **Compte Résultat**

Ventes

800 000,00

Achats

800 000,00

Traitement des opérations réciproques

Elimination des résultats internes

- Le résultat d'un groupe est calculé sur la base des opérations réalisées avec les tiers.
- Cela signifie que le profit sur les opérations réalisées par les sociétés appartenant au groupe n'a pas d'incident sur le résultat global du groupe, et il convient donc de les éliminer.

Traitement des opérations réciproques

Elimination des résultats internes

Exemple :

- Au 31/12/N, SM a vendu à SF des marchandises pour une valeur totale de 1.200Ks, avec une marge de 10%. Ces marchandises apparaissent toujours dans le compte Marchandises de SF.

- Bilan

Résultat SM

120 000,00

Marchandises

120 000,00

- **Compte Résultat**

Variation stock M/ses

120 000,00

Résultat global

120 000,00

Perte de contrôle d'une filiale

Si la société mère perd le contrôle d'une filiale, elle doit :

- décomptabiliser les actifs (y compris le *goodwill*, le cas échéant) et les passifs de la filiale à leur valeur comptable à la date de la perte du contrôle ;
- décomptabiliser la valeur comptable, à la date de la perte du contrôle, des participations ne donnant pas le contrôle détenues le cas échéant dans l'ancienne filiale (ainsi que les composantes des autres éléments du résultat global qui leur sont attribuables) ;
- comptabiliser la juste valeur de la contrepartie reçue, le cas échéant, par suite de la transaction, de l'événement ou des circonstances ayant entraîné la perte du contrôle ;
- comptabiliser la distribution des actions de la filiale aux propriétaires en leur qualité de propriétaires, si la transaction, l'événement ou les circonstances ayant entraîné la perte du contrôle donne lieu à une telle distribution ;
- comptabiliser la participation conservée dans l'ancienne filiale, le cas échéant, à sa juste valeur à la date de la perte du contrôle ;
- reclasser en résultat net, ou virer directement aux résultats non distribués lorsque d'autres normes IFRS l'imposent, les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global au titre de la filiale ;
- comptabiliser en résultat net, à titre de profit ou de perte attribuable à la société mère, tout écart restant.

Les changements d'intérêts (variations du pourcentage) de la société mère dans l'entité, lorsqu'il n'en résulte pas par une perte de contrôle, sont des transactions sur capitaux propres (aucun résultat n'est constaté).