

Secteur : **Gestion Commerce**

Manuel de cours

Module 303 : Contribuer à l'établissement des comptes consolidés du groupe, selon les normes internationales

5ème semestre

Filière :

Gestion des
Entreprises
Option:

Comptabilité et
Finance



Technicien spécialisé

Compétence 22 : Contribuer à l'établissement des comptes consolidés du groupe, selon les normes internationales

Durée : 50 heures

Code : GECF - 22

Contexte de réalisation	Critères généraux de performance
<ul style="list-style-type: none"> • Individuellement • À partir : <ul style="list-style-type: none"> - De directives et consignes du formateur - D'études de cas, - D'exposés, • À l'aide : <ul style="list-style-type: none"> - De la documentation technique - Du plan comptable, - De normes IAS/IFRS, 	<ul style="list-style-type: none"> • Appropriation correcte des principes généraux et normes comptables internationales. • Choix judicieux de la méthode de consolidation. • Exactitudes des calculs. • Vérification appropriée du travail.
Éléments de la compétence	Critères particuliers de performance
A. Appréhender le contexte et les sources de la normalisation comptable internationale	<ul style="list-style-type: none"> • Appréhension judicieuse des enjeux de la normalisation comptable internationale • Reconnaissance juste du référentiel international IAS/IFRS • Reconnaissance juste du processus d'élaboration d'une norme IFRS • Reconnaissance juste du cadre conceptuel IASB
B. Identifier les caractéristiques des états financiers IFRS	<ul style="list-style-type: none"> • Identification juste des principaux éléments de : <ul style="list-style-type: none"> - État de la situation financière - État de résultat global - État des variations des capitaux propres - Notes aux états financiers - Méthode comptable, changement d'estimation et correction d'erreur - Tableaux des flux de trésorerie
C. Évaluer et comptabiliser des éléments du bilan	<ul style="list-style-type: none"> • Évaluation et Comptabilisation appropriées, selon les normes IFRS appropriées : <ul style="list-style-type: none"> - Immobilisations corporelles, incorporelles et le goodwill - Immeubles de placement - Dépréciation des immobilisations - Stocks et créances - Dettes et provisions
D. S'approprier la notion du groupe.	<ul style="list-style-type: none"> • Définition appropriée du groupe. • Reconnaissance juste des motivations de création d'un groupe. • Reconnaissance juste des avantages de l'organisation en groupe. • Reconnaissance juste de la réglementation applicable aux comptes consolidés ;
E. Définir le périmètre de consolidation du groupe	<ul style="list-style-type: none"> • Définition appropriée du périmètre de consolidation : <ul style="list-style-type: none"> - Les entreprises sous contrôle exclusif ; - Les entreprises sous contrôle conjoint ou co-entreprises ; - Les entreprises sous influence notable ; - Les entreprises exclues du périmètre de consolidation • Appropriation correcte des dispositions de la norme IAS 27 régissant les entreprises sous contrôle exclusif ;

- Définition du pourcentage de contrôle ;
- Les différents types de liaison au sein du groupe ;
- Les clauses statutaires ou dispositions législatives influant sur les droits de vote à l'assemblée des actionnaires ;
- Reconnaissance juste des modes d'exercice du contrôle :
 - Le contrôle de droit ;
 - Le contrôle de fait ;
 - Le contrôle en vertu de clauses contractuelles
- Appropriation correcte des dispositions de la norme IAS 31 régissant les entreprises sous contrôle conjoint ou co-entreprises :
 - Les trois formes de co-entreprise ;
 - Définition de l'entité contrôlée conjointement ;
 - Méthode de consolidation applicable aux entreprises contrôlées conjointement ;
- Appropriation correcte des dispositions de la norme IAS 28 régissant les entreprises sous influence notable :
 - Définition des entreprises sous influence notable ;
- Appropriation correcte des dispositions de la norme IAS / IFRS régissant les entreprises exclues du périmètre de consolidation :
 - Les cas d'exclusion obligatoire ;
 - Les cas d'exclusion facultative ;
 - Les cas n'ouvrant pas droit à exclusion.

SOMMAIRE

CONTENU	PAGE
Fiche de module	2
Introduction	6
Séquence 1 : La normalisation comptable internationale	8
Section 1: les enjeux de l'harmonisation internationale	8
I- Référentiels comptables internationaux	8
II- le cadre conceptuel comptable IASB	10
Séquence 2 : Présentation des états financiers	15
Section 1 : état de la situation financière (bilan)	
I- Concepts	
II- présentation	16
III- comparaison avec les règles marocaines	19
Section 2 : état de résultat global (compte de résultat)	21
Section 3 : état des flux de trésorerie	24
I- les flux de trésorerie	24
II- exemple de présentation de l'état des flux de trésorerie	26
Section 4 : état des variations des capitaux propres	30
Section 5 : notes aux états financiers	31
Section 6 : comparaison avec les règles marocaines	31
Séquence 3: Evaluation et comptabilisation des éléments du bilan	32
Section 1 : actif immobilise (non courant)	32
I- immobilisations incorporelles	32
II- immobilisations corporelles	35
III- les immobilisations financières	40
Section 2 : dépréciation de l'actif non courant (ias 36)	41
I- identification des actifs ayant pu subir une perte de valeur	41
II- évaluations de la valeur recouvrable	42
III- comptabilisation des pertes de valeur (et reprises)	42
Section 3 : actif courant	42
I- les stocks	43
II- les créances clients (ifrs 9 version 2018)	45
Séquence 4: Evaluation et comptabilisation des éléments du passif	46
Section 1 : les capitaux propres	46
Section 2 : résultat de base par action	47
Section 3 : les provisions	48

CONTENU	PAGE
Séquence 5 : Techniques de consolidation	51
Section 1 : généralités	51
I- concepts	51
II- nature des liens entre la société mère et ses filiales	51
III- pourcentage d'intérêts et de contrôle	52
Section 2 : périmètre consolidation	54
Section 3 : méthodes de consolidation	56
I- méthode de mise en équivalence	56
II- méthode de consolidation globale	56
Liste des normes en vigueur	58
Bibliographie et La webographie	61

INTRODUCTION

La comptabilité générale, appelée comptabilité financière est un instrument qui permet d'établir des états financiers (états de synthèse) qui doivent donner des informations fiables, pertinentes et fidèles aux dirigeants, aux actionnaires et aux tiers. Ces états qui permettent la prise de décision et la comparaison des performances des entreprises.

Le problème est que cette comptabilité s'inscrit au sein de plusieurs référentiels comptables qui présentent des différences significatives entre eux. Ce qui implique ensuite l'établissement des états financiers non homogènes ce qui rend difficile la comparaison entre les entreprises.

Plus encore, depuis quelques années, le développement de l'économie mondiale et la libéralisation des mouvements de capitaux ont entraîné une forte croissance des entreprises multinationales.

Ces dernières ont besoin d'une information plus fiable, plus transparente, et surtout plus homogène, pour faciliter la compréhension des états financiers et permettre une meilleure comparaison entre les entités multinationales.

Dans un monde où les capitaux, les marchés et entreprises sont internationaux, la comptabilité doit être aussi internationale pour faciliter la comparaison les performances des entreprises.

C'est dans ce sens que les normes comptables internationales l'IAS/IFRS ont vu le jour afin de « **créer un langage universel de comptabilité et un univers unique des méthodes comptables** ». L'adoption du référentiel comptable international vise, donc, à favoriser l'homogénéité des informations financières publiées.

Aucun ne peut rester indifférent à ces évolutions de l'harmonisation comptable internationale.

En effet, en 1973, des organisations de professionnels de la comptabilité ont décidé de créer un organisme privé dans le but de promouvoir l'harmonisation comptable internationale.

L'International Accounting Standard Committee (IASC) est ainsi devenu la référence mondiale de la normalisation comptable et les IAS (International Accounting Standards) sont adoptés dans un nombre grandissant de pays et d'entreprises.

Actuellement le normalisateur international (IASB, International accounting standard board) est en train de mettre en place un référentiel simplifié destiné aux petites et moyennes entreprises.

En Europe :

Depuis Janvier 2005, l'application des normes comptables internationales est devenue obligatoire pour établir les états financiers.

Au Maroc :

Conscient de l'importance de ses normes, le Maroc s'engage peu à peu dans la voie qui permettra d'aboutir à l'adoption de ce référentiel international. Et ce dans le souci de garantir l'ouverture du tissu économique national sur les investisseurs et les bailleurs de fonds étrangers.

Les grandes structures se sont mises l'une après l'autre, à adapter leur management financier aux normes internationales IFRS pour gagner leur part du marché international et à partir du 1er janvier 2008, ce standard devient obligatoire pour les comptes consolidés des banques marocaines.

Le passage aux normes IFRS constitue, donc, pour les sociétés marocaines une véritable mutation du fait des divergences importantes entre le Code Général de Normalisation Comptable (CGNC) et les normes IFRS.

Ce module modeste support vise à mettre à la disposition de nos stagiaires de la filière TSFC et nos formateurs un cours simplifié leur permettant au mieux de comprendre et de pratiquer ces normes. Un tel support sera complété par un manuel des travaux pratiques.

Le support vise à atteindre les objectifs suivants :

- Appréhender le contexte et les sources de la normalisation comptable internationale **(séquence 1)**
- Identifier les caractéristiques des états financiers IFRS **(séquence 2)**
- Évaluer et comptabiliser les éléments du bilan **(séquence 3)**
- Évaluer et comptabiliser les éléments du compte de résultat **(séquence 4)**
- Dresser un tableau comparatif entre le CGNC et les normes IFRS **(séquence 5)**
- Appréhender les techniques de consolidation **(séquence 6)**

SEQUENCE 1 : LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

SECTION 1 : LES ENJEUX DE L'HARMONISATION INTERNATIONALE (WWW.IFRS.ORG)

Les économies modernes reposent sur les transactions transfrontalières et la libre circulation des capitaux internationaux ; Les investisseurs recherchent des opportunités de diversification et d'investissement à travers le monde, tandis que les entreprises lèvent des capitaux, effectuent des transactions où ont des activités internationales et des filiales dans plusieurs pays.

Dans le passé, ces activités transfrontalières **étaient compliquées par le fait que différents pays maintenaient leurs propres normes comptables nationales.**

L'application des normes comptables nationales impliquait que les montants déclarés dans les états financiers pouvaient être calculés sur une base différente.

Pour résoudre cette complexité, les normes IFRS fournit un ensemble de normes comptables de haute qualité, reconnues à l'échelle internationale, qui apportent transparence, responsabilité et efficacité aux marchés financiers du monde entier :

Transparence : en améliorant la comparabilité et la qualité internationales des informations financières, permettant ainsi aux investisseurs et aux autres acteurs du marché de prendre des décisions économiques éclairées :

Responsabilité : en réduisant le fossé de l'information entre les fournisseurs de capitaux et les personnes à qui ils ont confié leur argent ;

Efficacité économique : en aidant les investisseurs à identifier les opportunités et les risques à travers le monde, améliorant ainsi l'allocation du capital.

I. Référentiels comptables internationaux

Il existe maintenant deux référentiels internationaux :

- Le référentiel comptable américain : **US/GAAP** (generally accepted accounting principles)
- Le référentiel international: les normes **IAS/IFRS**

a) Le référentiel comptable américain :US/GAAP

L'US GAAP définit les principes comptables américains de présentation des données financières pour les entreprises publiques et privées. Au nombre d'environ 130, ces normes évoluent fréquemment et sont applicables aux entreprises cotées aux États-Unis. Beaucoup de groupes internationaux les ont adoptées afin d'attirer les capitaux anglo-saxons.

Elles ont été définies en 1973 par le FASB, **organisme de droit privé**, même s'il est sous le contrôle politique de la SEC (securities and exchange commission), le gendarme des marchés américains.

Il existe aux Etats-Unis trois normes comptables:

- SAP (Statutory Accounting Principles);
- US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles);
- TAX.

b) Le référentiel international: les normes IAS/IFRS

IASC : International Accounting Standards Committee

IASC est fondé en juin 1973 à Londres, et remplacé par l'International Accounting Standards Board (IASB) à partir du 1^{er} avril 2001.

L'IASC est un organisme privé qui était chargé d'élaborer les normes comptables internationales (International Accounting Standards, ou IAS) et de promouvoir leur utilisation.

Les IAS élaborés après le 1/4/2001 par l'IASB s'appellent International Financial Reporting Standards ou **IFRS**, bien que l'expression IAS reste couramment utilisée pour désigner l'ensemble des standards comptables internationaux (certains IAS non encore remplacés, et les IFRS) recommandés par l'IASB.

L'IASC avait été fondé par un accord entre les institutions comptables des pays suivants: Australie, Canada, France, Allemagne, Japon, Mexique, Pays-Bas, Royaume-Uni, USA. Elle comptait environ 140 institutions membres, dans 104 pays.

IASB (*International Accounting Standards Board*) ou Bureau international des normes comptables,

IASB est le comité exécutif de l'**IASCF** (*International Accounting Standards Committee Foundation*), organisme qui supervise le normalisateur comptable international.

L'IASB est une structure de droit privé dont le siège est basé à Londres. **C'est le comité des normes comptables internationales.** Il est composé de 14 représentants des principales organisations comptables de différents pays. Actuellement, Il regroupe plus de 60 pays.

L'IASB a pour mission **de préparer et de voter les normes IFRS**. Il se charge aussi d'élaborer et de publier des normes comptables internationales qui devront être respectées lors de la présentation des comptes annuels et des états financiers.

IASCF (acronyme de *International Accounting Standards Committee Foundation*).

C'est un organisme privé à but non lucratif créée en 2001 par des représentants des associations professionnelles d'experts comptables et composée de **vingt-deux** membres appelés "*trustees*" qui ont pour fonction d'assurer la direction de l'I.A.S.B. Ainsi que des entités qui lui sont associées.

Son rôle est de :

- Revoir annuellement la stratégie de l'IASB, approuver son budget et assurer son financement ;
- Evaluer l'efficacité de l'IASB ;

- Etudier les questions stratégiques générales sur les normes comptables internationales ;
- Promouvoir l'IASB et ses travaux.

Les dates clés des normes comptables internationales sont :

1973	Création de l'IASC (International Accounting Standards Committee) fondé à la suite d'un commun accord entre les organisations comptables des pays suivants : Australie, Canada, France, Allemagne, Japon, Mexique, Pays bas, Royaume uni et des Usa
1975	Publication de deux normes IAS 1 et IAS 2
1982	Octroi du role de normalisateur comptable international à l'IASC
1989	Publication des cadres conceptuel
2001	Réforme de l'IASC et apparition de l'IASB (nternational Accounting Board)
2007	Publication du projet IFRS pour les PME
2013	Progression notable dans l'adoption des IFRS au niveau mondial

II. Le cadre conceptuel comptable IASB

Le cadre conceptuel définit les concepts fondamentaux à la base de la préparation et de la présentation des états financiers en normes IFRS.

Il s'agit d'un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, qui a pour objet de donner une représentation utile de l'entreprise. C'est un préambule à la préparation et la présentation des états financiers.

Adopté par l'IASB en avril 2001, le cadre conceptuel permet notamment de :

- indiquer à qui s'adressent les états financiers et précise leur contenu ;
- précise quels sont leurs objectifs ;
- donner la liste des principes comptables à respecter ;
- donner des définitions ;
- fixer les règles de comptabilisation ;
- fixer les règles d'évaluation ;
- traiter le concept de capital et me maintien de capital.

NB : il n'est pas prévu de plan de comptes, ni de modèles de présentations des états financiers

A- Normes et interprétations

La norme et son interprétation sont les modalités d'application du cadre conceptuel

1) La norme

Elle expose comment une opération économique ou juridique vécue par l'entreprise doit être comptabilisée, évaluée ou présentée dans les états financiers.

Une norme **STANDARD** remplit deux fonctions :

- Une fonction de guide pour les professionnels ;

- Une fonction de qualité pour le public.

A ce jour, ils existent 17 IFRS et 28 IAS (**annexe**)

2) L'interprétation de la norme :

Elle précise des modalités d'application de la norme dans des situations particulières. A ce jour ils existent 23 IFRIC.

B- Les états financiers

1) Liste des états financiers

Selon la norme **IAS 1**, les états financiers comprennent les composantes suivantes :

- un état de situation financière à la fin de la période (**bilan**) ;
- un état du résultat global de la période (**CPC**) ;
- un état des variations de capitaux propres de la période ;
- un état de flux de trésorerie de la période ;
- des notes, contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives ; et un état de situation financière au début de la première période de comparaison lorsque l'entité applique une méthode comptable à titre rétroactif ou effectue un retraitement rétroactif des éléments de ses états financiers, ou lorsqu'elle procède à un reclassement des éléments dans ses états financiers.

NB : L'entité peut utiliser pour ces états financiers des titres différents de ceux qui sont utilisés dans la présente norme.

2) Les destinataires des états financiers

Les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics et le public.

3) L'objectif des états financiers

L'objectif des états financiers est de « fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques ».

C- Principes comptables

Le cadre conceptuel établit la différence entre, les hypothèses de base, les caractéristiques qualitatives des états financiers et les contraintes à respecter pour que l'information soit fiable.

C1- Hypothèses de base :

- **Comptabilité d'engagement** : les charges et les produits sont comptabilisés sur l'exercice de leur naissance quel que soit la date de leur règlement.
- **Continuité d'exploitation** : les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible.

C2- Caractéristiques qualitatives des états financiers

TSGE CF – M303 Contribuer à l'établissement des comptes consolidés du groupe, selon les normes internationales - Version provisoire - **Page 11 sur 63**

Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

- **Intelligibilité** : l'information fournie dans les états financiers est d'être compréhensible immédiatement par les utilisateurs.
- **Pertinence** : l'information doit influencer les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.
- **Importance relative** : l'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.
- **Fiabilité** : l'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à voir présenter.
- **Image fidèle** : l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente.
- **Prééminence de la substance sur la forme** : les événements doivent être comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.
- **Neutralité** : l'information contenue dans les états financiers doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée.
- **Prudence** : la prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.
- **Exhaustivité** : pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fautive ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.
- **Comparabilité** : l'évaluation et la présentation de l'effet financier de transactions et d'événements semblables doivent être effectués de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et de façon cohérente et permanente pour différentes entreprises.

C3- Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable

- **Célérité** : l'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. la considération dominante doit être de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs en matière de prises de décisions économiques.
- **Rapport coût/avantage** : le rapport coût/avantage est une contrainte générale plutôt qu'une caractéristique qualitative. Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire.
- **Équilibre entre les caractéristiques qualitatives** : en pratique, la recherche d'un équilibre ou d'un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire.

D- Définitions

Actifs :

Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise. L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au bénéfice de l'entreprise.

Passifs :

Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Capitaux propres :

Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

Produits :

Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres.

Charges :

Ces charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres.

E- Comptabilisation des éléments des états financiers

Un article qui satisfait à la définition d'un élément de l'actif, du passif, des charges et des produits doit être comptabilisé si :

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra et ;
- l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

F- Evaluation des éléments des états financiers

L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat.

Ceci implique le choix de la convention appropriée d'évaluation, qui peut être :

- le coût historique ;
- le coût actuel ;
- la valeur de réalisation ou de règlement ;

- la valeur actuelle (c'est-à-dire la valeur actualisée des entrées ou des sorties nettes futures de trésorerie).

Règles d'évaluation	Actifs	Passifs
Le coût historique	Ils sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisitions	Ils sont comptabilisés pour le montant de produits reçus en échange de l'obligation
Le coût actuel	Ils sont comptabilisés pour le montant de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif était acquis actuellement	Ils sont comptabilisés pour le montant non actualisés de trésorerie ou équivalents de trésorerie.
La valeur de réalisation (de règlement)	Ils sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou équivalents de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire	Ils sont comptabilisés pour leur valeur de règlement (non actualisée)
Valeur actualisée	Les actifs sont comptabilisés pour leur valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité	Les passifs sont comptabilisés à la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité

G- Concepts de capital et de maintien du capital

Un **concept financier** de capital est adopté par la plupart des entreprises pour préparer leurs états financiers.

Selon un **concept financier** : le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entreprise.

Selon un **concept physique** : le capital est considéré comme la capacité productive de l'entreprise, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour.

SEQUENCE 2 : PRESENTATION DES ETAT FINANCIERS (IAS 1)

Les états financiers sont une présentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité. Ces états doivent être présentés au minimum une fois par an.

SECTION 1 : ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIERE (BILAN)

La norme IAS 1 n'impose pas de présentation formelle du bilan. Cependant, le bilan doit être présenté en distinguant actifs et passifs « **courants** » et « **non courants** » ou à défaut actifs et passifs court terme et long terme.

I- Concepts

Actif courant :

Un actif est considéré comme courant dans les cas suivants où il est :

- destiné à être vendu ou le consommer dans son cycle d'exploitation normal (exemple les stocks);
- un actif de trésorerie librement négociable (TVP par exemple) ;
- à réaliser dans **les douze mois** qui suivent la période de reporting ;
- composé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie, sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois après la période de reporting.

Actif non courant :

Il regroupe tous les autres actifs (immobilisations, créances plus de 12 mois,...)

Passif courant :

Le passif est considéré comme courant dans les cas suivants :

- Il sera réglé dans le cadre de cycle normal d'exploitation (dettes frs par exemple) ;
- Il sera réglé dans les 12 mois (exemple emprunts ((- 12 mois), découvert,...) ;

Passif non courant :

Il regroupe les autres éléments (emprunts, provisions,...)

D'une manière générale, font partie du passif courant :

- Les éléments du cycle d'exploitation dettes envers le personnel, les frs,... Même s'ils doivent être réalisés dans plus de 12 mois.
- La partie à court terme du passif non courant.

La norme (IAS 1) ne prescrit aucun ordre ou format de présentation du bilan mais elle donne la liste des informations qui doivent **obligatoirement** figurées au bilan :

- immobilisations incorporelles ;
- immobilisations corporelles
- immeubles de placement ;
- immobilisations financières ;
- actifs biologiques ;
- stocks ;
- clients et autres débiteurs ;
- trésorerie et équivalents de trésorerie ;
- les actifs destinés à être vendus dans 12 mois;
- fournisseurs et autres créditeurs ;
- les dettes financières portant intérêts ;
- provisions ;
- passifs et actifs d'impôt différé
- passifs et actifs d'impôt exigible
- les intérêts minoritaires ;
- capital émis et réserves.

II- Présentation

Exemple de présentation

ACTIFS	Notes	Année
Actifs non-courants Goodwill Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immeubles de placement Actifs biologiques Participations dans les entreprises associées Autres actifs financiers <ul style="list-style-type: none"> • Actifs disponibles à la vente (part à plus d'un an) • Actifs détenus jusqu'à l'échéance (part à plus d'un an) • Prêts et avances (part à plus d'un an) Actifs d'impôt différé		
Total Actifs non-courants		
Actifs courants Stocks Actifs d'impôts exigibles		

Clients et autres débiteurs		
Autres actifs financiers		
<ul style="list-style-type: none"> • Actifs détenus à des fins de transaction • Actifs disponibles à la vente (part à moins d'un an) • Actifs détenus jusqu'à l'échéance (part à moins d'un an) 		
Prêts et avances (part à moins d'un an)		
Trésorerie et équivalents de trésorerie		
Total actifs non-courants		
TOTAL ACTIF		

PASSIFS	Notes	Année
CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS		
Capitaux propres		
Capital émis		
Réserves		
Prime d'émission		
Ecarts de réévaluation		
Résultats accumulés non distribués		
Ecarts liés à la variation de juste valeur des instruments de couverture		
Intérêts minoritaires (*)		
Passifs non-courants		
Emprunts et dettes financières à long terme		
Dettes convertibles supérieures à un an		
Provisions à long terme		
Engagements de retraites et autres avantages assimilés (Part +1an)		
Passifs financiers		
Financement garanti		
Obligations au titre de la location financement échues (+1an)		
Autres passifs financiers (part à + 1 an)		
Impôts différés		
Total passif non courants		
Passifs courants		
Dettes convertibles inférieures à un an		
Provisions à court terme		
Engagements de retraites et autres avantages assimilés (Part -1an)		
Dettes d'impôt		
Fournisseurs et autres créditeurs		
Passifs financiers		
Obligations au titre de la location financement (échues à -1 an)		
Emprunts et dettes financières à court terme		
Passifs détenus à des fins de transaction		
Autres passifs financiers (part à - 1 an)		

Total passifs courants		
TOTAL PASSIF ET CAPITAUX PROPRES		

Exemple :

Préciser la nature des rubriques suivantes

Rubriques	Echéances (< 12 mois)	Echéances (>12 mois)	Courant ou non courant
ACTIF IMMOBILISE			
Ecarts d'acquisition			
Immob incorporelles			
Immob corporelles			
Immob financières détenues pour une longue durée			
Immob financières :			
• détenues à des fins de transaction	X		
• ou à court terme		X	
Titres mis en équivalence			
ACTIF CIRCULANT			
Stocks encours	X	X	
Clients et comptes rattachés	X	X	
Autres créances réalisées dans le cadre du cycle d'exploitation	X	X	
Autres créances non réalisées dans le cadre du cycle d'exploitation	X		
TVP		X	
Disponibilités			
Prov pour RC			
DETTES			
Emprunts et dettes financières (emprunts (- 1an) et découvert)	X		
Emprunts et dettes financières (si accord de refinancement signé à la clôture de l'exercice	X		
Frs et CR	X	X	
Autres dettes si passif est lié à l'exploitation	X	X	
Autres dettes si passif non est lié à l'exploitation	X		
		X	

Corrigé :

Rubriques	Echéances (< 12 mois)	Echéances (>12 mois)	Courant ou non courant
ACTIF IMMOBILISE			
Ecarts d'acquisition			NC
Immob incorporelles			NC
Immob corporelles			NC
Immob financières détenues pour une longue durée			NC
Immob financières :			
• détenues à des fins de transaction	X		C
• ou à court terme		X	NC
Titres mis en équivalence			NC
ACTIF CIRCULANT			
Stocks encours	X	X	C
Clients et comptes rattachés	X	X	C
Autres créances réalisées dans le cadre du cycle d'exploitation	X	X	C
Autres créances non réalisées dans le cadre du cycle d'exploitation	X	X	C NC
TVP			C
Disponibilités			C
Prov pour RC			C ou NC
DETTES			
Emprunts et dettes financières (emprunts (- 1an) et découvert)	X		C
Emprunts et dettes financières (si accord de refinancement signé à la clôture de l'exercice	X	X	NC NC
Frs et CR	X	X	C
Autres dettes si passif est lié à l'exploitation	X	X	C
Autres dettes si passif non est lié à l'exploitation	X	X	NC C

III- Comparaison avec les règles marocaines

- Pas de tracé type du bilan dans les IAS/IFRS
- Distinction obligatoire des éléments courants / non courants en IAS / IFRS

- **Exception** : par ordre de liquidité si l'information est plus appropriée et plus fiable (établissements de crédit)
- Des rubriques minimales obligatoires en IAS / IFRS, différentes de celles requises en règles marocaines : Immeubles de placement, actifs non courants destinés à être cédés, actifs biologiques
- Des renvois en annexe pour chaque poste présenté dans le bilan

Application

Soit le bilan de la SA « ABC » avant affectation au 31/12/N (en milliers)

ACTIF		PASSIF	
ACTIF IMMOBILISE		FINAN PERMANENT	
Immobilisations incorporelles	300	Capital social	450
Immobilisations corporelles	1200	Réserves	600
Immob. financières (1)	525	Résultat net	225
ACT		Prov pour litiges (3)	75
Stock de m/ses	600		
Clients et CR (2)	450	PCHT	
TVP	60	Fournisseurs (4)	600
TA		Dettes et fiscales et sociales (4)	300
Banque	15	Dettes financières (5)	900
TOTAL	3150	TOTAL	3150

(1) il s'agit des titres de participation pour 450 et d'un prêt accordé à une filière pour un montant de 75. Ce prêt doit être remboursé dans 6 mois.

(2) dont 90 correspondant à des créances à échéances supérieures à 12 mois

(3) il s'agit d'un litige avec un salarié. Le litige sera tranché dans 3 mois

(4) ces dettes ont une échéance inférieure à 12 mois

(5) dont 225 de découvert et 75 remboursables dans les 12 mois

TAF : Présenter le bilan selon la présentation courant/non courant requise par la norme IAS.

Corrigé

ACTIF		PASSIF	
Actifs non courants		Capitaux propres	
Immobilisations incorporelles	300	Capital émis	450
Immobilisations corporelles	1200	Réserves	600

Titres de participation	450	Résultat non distribué	225
Créances clients	90		
Actifs courants		Passifs non courants	
Stock de m/ses	600	Emprunts	600
Créances clients	360	Passifs courants	
Autres créances (prêt filière)	75	Dettes fournisseurs	600
Trésorerie	75	Dettes fiscales et sociales	300
		Provisions	75
		Dettes financières	300
TOTAL	3150	TOTAL	3150

SECTION 2 : ÉTAT DE RESULTAT GLOBAL (COMPTE DE RESULTAT)

IAS 01 propose une présentation du compte de résultat soit par « **nature** », présentation fortement utilisée par les entreprises, (Chiffre d'affaires, salaires, dotations aux amortissements, frais de transport,...) soit par « **destination** » (production, distribution, administration)

Aucune présentation n'est imposée. Mais un certain nombre d'éléments doivent obligatoirement figurer au compte de résultat. Il s'agit de :

- Produit des activités ordinaires ;
- Charges financières ;
- Quote part dans le résultat net des entreprises associées et des co-entreprises mises en équivalence ;
- Résultat avant impôt des cessions d'actifs ou règlements de passifs lors d'abandon d'activités ;
- Charge d'impôt sur le résultat ;
- Résultat net de l'exercice (après impôts) ;
- Résultat net de l'exercice - part des minoritaires ;
- Résultat net de l'exercice - part du Groupe ;
- Résultat par action, de base et dilué.

a) Présentation par nature du compte de resultat

	N	N-1
Produits des activités ordinaires		
Autres produits opérationnels		
Variation des stocks d'encours et de produits finis		

Production immobilisée		
Frais de personnel		
Dotations aux amortissements		
Autres charges opérationnelles		
Résultat opérationnel		
Produits financiers		
Charges financières		
Quore-part dans le résultat comptabilisé suivant la méthode de la mise en équivalence		
Profils liés aux activités abandonnées		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat après impôt		
Intérêts minoritaires		
Résultat net de l'exercice		
Résultat par action		

b) Presentation par destination compte de resultat

	N	N-1
Produits des activités ordinaires		
Coût des ventes		
Marge brute		
Autres produits opérationnels		
Coûts commerciaux		
Charges administratives		
Autres charges opérationnelles		
Résultat opérationnel		
Produits financiers		
Charges financières		
Quore-part dans le résultat comptabilisé suivant la méthode de la mise en équivalence		
Profils liés aux activités abandonnées		
Résultat avant impôt		
Charge d'impôt sur le résultat		
Résultat après impôt		
Intérêts minoritaires		
Résultat net de l'exercice		
Résultat par action		

c) Comparaison avec les règles marocaines

- Pas de tracé type du CPC en IAS/IFRS
- Des notes de renvoi pour chaque poste du CPC
- Deux présentations possibles du CPC (par nature ou par destination)

- Suppression de la notion d'éléments extraordinaires
- Pas de résultat non courant

d) Application :

Soit les informations concernant la société ITH en N:

- Ventes de 100 000 unités de produits fins à 150 dh l'unité;
- Production de 90 000 unités de produits fins en N ;
- Stock initial de produits finis 25 000 unités à 80 dh
- Achats de 95 000 composants à 40 dh l'unité ; il faut un composant par unité de produit fini. Le stock initial de composants était de 10 000 unités à 40 dh.
- Charges de personnel 6 000 000 dh :
 - ✓ personnel de production : 3 600 000,
 - ✓ personnel commercial : 1 400 000
 - ✓ personnel administratif : 1000 000.
- Dotations aux amortissements du matériel industriel : 500 000
- Loyer de siège social : 80 000 dh
- Frais de transport des produits vendus : 2 par unité vendue
- Impôt sur les bénéfices : 1 200 000 dh
- Les stocks sont évalués en FIFO

Travail à faire

Présenter le compte de résultat :

- 1) Avec un classement des charges par nature ;
- 2) Avec un classement des charges par destination

Corrigé :

1) Présentation du CR par nature des charges.

Il faut d'abord déterminer le coût de production des PF fabriqués pour pouvoir évaluer le stock final des PF et en déduire la variation de stock.

Le coût de production des produits fabriqués est égal à :

- Composants 90 000 * 40 = 3 600 000
 - Personnel de production = 3 600 000
 - Dotations aux amortissements de matériel de production = 500 000
- Total = 7 700 000**

Soit par unité = $7\,700\,000 / 90\,000$
= **85.55**

Le stock final est donc évalué à = $15\,000 * 85.55 = 1\,283\,250$ (le SF est de 15 000 unités, soit $(25\,000 + 90\,000 - 100\,000)$).

Le SI étant de 2 000 000, la variation du stock de PF est = **- 716 750**

CR par nature des charges

Ventes (100 000* 150)	15 000 000
------------------------	------------

- Variation de stock de PF	716 750
- Consommation de MP (1)	3 600 000
- Charges externes (transport + loyer)	280 000
- Charges de personnel	6 000 000
- Dotations aux amortissements	600 000
- Impôt sur les sociétés	1 200 000
RESULTAT NET	2 703 250

(1) achats de MP (95 000*40) + variation de stock de MP (400 000 – 600 000)

2) Présentation du CR par destination des charges.

Le coût de production des produits vendus est de $25\,000 * 80 + 75\,000 * 85.55$
 = 8 416 750 (montant arrondi)

Ventes (100 000* 150)	15 000 000
- Coût de production des produits vendus	8 416 750
- Frais de commercialisation (1 400 000+ (2*100 000))	1 600 000
- Frais d'administration générale (1 000 000 + 80 000)	1 080 000
- Impôt sur les sociétés	1 200 000
RESULTAT NET	2 703 250

SECTION 3 : ETAT DES FLUX DE TRESORERIE

L'EFT est obligatoire et fait partie intégrante des états financiers décrits par l'IAS 1. Son contenu est normalisé par la norme **IAS 7**. Ce document est essentiel pour les dirigeants, les analystes financiers et les actionnaires. Car ils synthétisent les entrées et sorties d'argent, durant un exercice.

Par ce tableau, il est facile de comprendre **quelles ont été les ressources et comment elles ont été employées**. Les flux sont classés par activité :

- Opérationnelles ;
- d'investissement ;
- de financement.

Trésorerie : Caisse, dépôts à vue, les découverts bancaires s'ils constituent un élément de gestion de trésorerie (découverts momentanés). Un découvert permanent sera considéré comme un financement

Equivalents de trésorerie : Placements à court terme (moins de 3 mois depuis la date d'acquisition) :

- très liquides ;
- facilement convertibles en un montant connu de trésorerie ;
- risque négligeable de changement de valeur ;
- Les participations sont généralement exclues des équivalents de trésorerie.

I- Les flux de trésorerie

1) Les flux de trésorerie liés à l'activité opérationnelle

Ils comprennent les flux d'exploitation relatifs aux charges et aux produits d'exploitation

Exemples :

- les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et services ;
- les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions,.. ;
- les sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services ;
- les sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte ;
- les sorties de trésorerie ou remboursements d'impôts sur le résultat, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement;
- les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction.

2) les flux d'investissements.

Les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement comprennent les flux relatifs aux encaissements et aux décaissements pour acquérir (-) ou céder (+) des immobilisations corporelles (terrains, constructions, matériel et outillage, ...) et incorporelles (marques, brevets, ...), ou financières (Titres de participation, prêts, dépôts et cautionnements,...).

Exemples :

- sorties de trésorerie effectuée pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme.
- entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- sorties de trésorerie effectuée pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunts d'autres entités et de participations dans des coentreprises
- entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entités, et de participations dans des;
- avances de trésorerie et prêts faits à des tiers;
- entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties ;
- sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, ...,
- entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de *swap* :

3) les flux de financement.

Les flux de trésorerie liés aux opérations de financement résultent de la variation des capitaux propres et d'endettement de l'entité.

Exemples :

- entrées de trésorerie (provenant) de l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres ;
- sorties de trésorerie faites aux actionnaires pour acquérir ou racheter des actions ;
- produits de l'émission d'emprunts obligataires, ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunt hypothécaire et autres emprunts à court ou à long terme ;

- sorties de trésorerie (pour rembourser) des montants empruntés ; sorties de trésorerie effectuée par un preneur de bail dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement.

Application :

Classer les flux de trésorerie suivants selon leur type : **Opérationnel, Financement ou Investissement**

Flux	O	F	I
Entrées de trésorerie liées aux ventes de B/S			
Augmentation de capital			
Intérêts décaissés			
Dividendes reçus des entreprises associées			
Vesement des prêts au personnel			
Produits sur cession des TVP			
Encaissements des de redevances et honoraires			
Dividendes versés			
Remboursement des emprunts			
Acquisition d'immobilisation incorporelle			
Acquisition d'immobilisations corporelles			
Dépenses de développement			
Paieement des salaires			
Paieements des interets des emprunts			
Distribution de dividendes			
Encaissement des interets des prets			
Cession des immobilisations			

*

Corrigé :

Flux	O	F	I
Entrées de trésorerie liées aux ventes de B/S	X		
Augmentation de capital		X	
Intérêts décaissés		X	
Dividendes reçus des entreprises associées			X
Vesement des prêts au personnel			X
Produits sur cession des TVP			X
Encaissements des de redevances et honoraires	X		
Dividendes versés		X	
Remboursement des emprunts		X	
Acquisition d'immobilisation incorporelle			X
Acquisition d'immobilisations corporelles			X
Dépenses de développement			X
Paieement des salaires	X		
Paieements des interets des emprunts		X	
Distribution de dividendes		X	
Encaissement des interets des prets			X
Cession des immobilisations			X

II- Exemple de présentation de L'état des flux de trésorerie

DESIGNATION	MONTANTS
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des entes	

TSGE CF – M303 Contribuer à l'établissement des comptes consolidés du groupe, selon les normes internationales - Version provisoire -

Page 26 sur 63

- Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	
- Intérêts payés	
- Impôt sur les résultats payé	
+ Indemnités perçues à la suite d'un tremblement de terre (élément extraordinaire)	
Total flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (I)	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements	
- Acquisition, de la filiale Y nette de la trésorerie acquise	
- Acquisition d'immobilisation corporelle	
+ Produit résultat de la vente de matériel	
+ Intérêts encaissés	
+ Dividendes reçus	
Total flux de trésorerie provenant des activités d'investissement(II)	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
+ Produits de l'émission des actions	
+ Produits d'emprunts à long terme	
- Remboursement de dettes résultant des contrats de location financement	
- Dividendes versés	
Total flux de trésorerie provenant des activités de financement (III)	
incidences e variations des taux de change sur liquidités	
Variation de trésorerie de la période (I) + (II) + (III)	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice (IV)	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice (V)	
Variation de trésorerie de la période (IV) - (V)	
Rapprochement avec le résultat comptable	

Exercice : soit les données suivantes

Soit les bilans de clôture de la société « F » suivants :

Actifs	2018	2017	Passifs	2018	2017
Immob nettes	104 433	89 000	Capital	71 389	47 000
Stocks en cours	657	1 113	Reserves	7 245	4 245
Clients			Resultat net	10 246	8 500
et autres debiteurs	12 624	12 972	Provisions	3 280	2 300
			Impots différés	1 457	220
			Emprunts	28 215	35 500
			Frs et autres dettes	2 487	3 186
Trésorerie	6 605		Trésorerie passif		2 134
Total	124 319	103 085	Total	124 319	103 085

Par ailleurs, on vous fournit les informations suivantes :

Encaissements reçus des clients	157 624
Sommes versées aux fournisseurs	132 347
Interets payés	7 029
Interets encaissées sur placements financiers	4 563

Dividendes reçus sur participations	456
Immobilisations corporelles reçues dans l'exercice	25 977
Immobilisations financières cédées au cours de l'exercice : (brut : 1.490, moins valeur : 645)	845
Augmentation de capital par apports numéraire	12 000
Dividendes distribués au cours de l'exercice	5 111
Encaissement d'un emprunt	6 000
Remboursement d'emprunt	1 285
Impôt sur les résultats	1 000

TAF : Présenter l'EFT (annexe)

Annexe : L'état des flux de trésorerie

Désignation	Montants
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements	

Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements (B)	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)	
incidences e variations des taux de change sur liquidités	
Variation de trésorerie de la période (A) + (B) + (C)	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	
Variation de trésorerie de la période	
Rapprochement avec le résultat comptable	

Corrigé :

Désignation	Montants
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des clients	157 624
Sommes payées aux frs et au personnel	132 347
Intérêts et autres frais financiers payés	7 029
Impôts sur les résultats	1 000
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles (A)	17 248
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements	
décaissements sur immob corpo et incorporelles	25 977
Encaissements sur cession d'immob corp et incorporelles	0
Décaissements sur acquisition d'immob financière	0

Encaissements sur acquisition d'immob financière	845
Encaissements d'intérêts sur placements financiers	4 563
Dividendes et quote part de résultat reçus	456
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissements (B)	-20 113
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
Encaissement suite à l'émission des actions	12 000
Dividendes payés	5 111
Encaissements provenant d'emprunts	6 000
Remboursements d'emprunts ou autres dettes assimilés	1 285
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C)	11 604
Incidences e variations des taux de change sur liquidités	
Variation de trésorerie de la période (A) + (B) + (C)	8 739
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	-2 134
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	6 605
Variation de trésorerie de la période	8 739
Rapprochement avec le résultat comptable	10 246

SECTION 4 : ÉTAT DES VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES

Dans le cadre des normes IAS, le tableau de variation des capitaux propres est une composante à part entière des états financiers.

Le groupe a le choix d'inclure ou non les variations de résultant de transactions sur le capital et les distributions. Si ces informations ne sont pas indiquées dans le tableau des variations des capitaux propres, elles doivent faire l'objet d'une information en annexe.

L'état de variation des capitaux propres devra comprendre :

- Le résultat net de l'exercice.
- Chacun des éléments de produits ou de charges, de profits ou de pertes comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposé par d'autres normes ainsi que le total de ces éléments.

- L'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs comptabilisées, selon les normes de traitement d'IAS 08.

Par ailleurs, le groupe doit présenter dans ce tableau, voire en annexe :

- Les transactions sur le capital.
- Les distributions.
- Le solde des résultats non distribués en début et en fin d'exercice.
- L'analyse et le rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice de chaque catégorie (capital, prime d'émission et réserves).
- Un modèle de présentation du tableau de variation

SECTION 5 : NOTES AUX ETATS FINANCIERS

Les notes doivent notamment :

- Présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées ;
- Fournir l'information requise par les IFRS qui n'est pas présentée ailleurs dans les états financiers ;
- Fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont pertinentes pour les comprendre

SECTION 6 : COMPARAISON AVEC LES REGLES MAROCAINES

	Normes IFRS	Normes Marocaines
États financiers	Pas de format ou ordre prévu Annexe étoffée	Modèle normalisé en fonction du Chiffres d'affaires (simplifié/normal)
Bilan	Rubriques minimales obligatoires parfois différentes des celles requises en normes marocaines (ex actifs biologiques, immob de placement,..)	Modèle de bilan normalisé (actif immobilisé, circulant..)

Compte de résultat	Présentation par nature et par fonction Suppression de la notion d'éléments extraordinaires Rubriques minimales obligatoires parfois différentes des celles requises en normes marocaines (ex résultat par actions de base et dilué,..)	Présentation par nature Modèle de CPC normalisé (exploitation, financier, non courant..)
Tableau des flux de trésorerie et état de variation des capitaux propres		Pas de tableau des flux de trésorerie et état de variation des capitaux propres (sauf pour établissements de crédit)

SEQUENCE 3: ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES ÉLÉMENTS DU BILAN

SECTION 1 : ACTIF IMMOBILISÉ (NON COURANT)

I- Immobilisations incorporelles (IAS 38)

Selon l'IAS 38, une immobilisation incorporelle est « **un actif non monétaire identifiable sans substance physique** ».

Exemple : les marques, les logiciels, les procédés de fabrication créés par l'entreprise

Une immobilisation incorporelle est considérée comme **identifiable** si elle est séparable de l'entité ou si elle bénéficie de droits contractuels ou légaux. Le caractère séparable fait référence à la possibilité de céder, de transférer ou de louer l'actif considéré, de manière indépendante ou associée, avec d'autres actifs liés.

Le contrôle d'un actif incorporel résulte de la capacité de l'entité à bénéficier des avantages économiques futurs. Exemple des droits.

1) Comptabilisation et évaluation

Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si, et seulement si :

- il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entité ; et
- le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

a) Acquisition séparée ;

Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise séparément comprend :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ;
- tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue.

Exemple :

Une entreprise achète un logiciel de comptabilité dans les conditions suivantes :

- Prix d'achat de logiciel : 20 000 dh, Frais de paramétrage nécessaires à la mise en service de logiciel : 6 000 dh et frais de formation des utilisateurs: 10 000 dh

Le logiciel sera inscrit à l'actif pour 26 000. Les frais de formation seront comptabilisés en charges.

b) Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (IFRS 3)

Ils sont enregistrés initialement à leur juste valeur à la date d'acquisition et séparément du **goodwill** (quelle que soit la comptabilisation d'origine chez la société acquise) sous réserve d'être identifiables.

Le goodwill correspond à l' **écart d'acquisition positif** », appelé également survalueur. Un écart d'acquisition « **naît de la différence entre le prix d'acquisition et la juste valeur de la société acquise** ». (voir séquence : consolidation)

c) Actifs incorporels générés en interne

Un actif incorporel généré en interne est inscrit à l'actif si :

- Il constitue une ressource contrôlée par l'entreprise ;
- Il est susceptible de générer des avantages économiques dans le futur ;
- Son coût de production peut être identifié.

Lorsque l'entreprise démarre la réalisation d'une immobilisation incorporelle (logiciels, brevet, procédé de fabrication,...). Elle doit distinguer la phase de recherche et la phase de développement :

La phase de recherche :

Elle correspond au démarrage du projet, le projet n'est pas encore avancé pour être considéré comme immobilisation. Les frais de recherche sont donc comptabilisés en « charges ».

La phase de développement :

C'est la dernière phase de projet. Il s'agit de la mise en application de la phase de recherche. Les frais de cette phase sont nécessairement comptabilisés en immobilisation incorporelle si les conditions suivantes sont réunies :

- L'entreprise a l'intention et la capacité d'achever l'actif incorporel et de le vendre ou de l'utiliser ;
- L'actif incorporel génèrera des avantages de l'immobilisation économiques futurs probables ;
- Les dépenses affectées au développement de l'immobilisation incorporelle peuvent être évaluées de façon fiable.

Application : Les dépenses suivantes doivent-elles être comptabilisées en immobilisation incorporelle ? Justifier.

- a) Dépenses de formation 20 000 dh. il s'agit d'une formation à la vente dispensée à l'ensemble de l'équipe commerciale.
- b) Dépenses liées à la création d'un progiciel à usage interne : 10 000 dh. Ces dépenses ont été intégralement engagées en N et peuvent être intégralement considérées comme dépenses de développement
- c) La marque créée par la société a été évaluées par un cabinet extérieur à 400 000 dh.
- d) En N, la société a absorbé l'entreprise « XXX ». Le prix d'acquisition comprend la marque créée par XXX pour 50 000 dh ainsi que le fichier clients de XXX évaluée été 12 000 dh.
- e) Le directeur commercial estime que le fichier clients de la société peut être vendu à environ 30 000 dh.

Corrigé :

- a) Les dépenses de formation ne peuvent jamais être considérées comme un actif incorporel. En effet, elles ne correspondent pas à la définition d'un AI. (il ne s'agit pas d'une ressource contrôlée par la sté car le personnel peut quitter la sté).
- b) Il s'agit bien d'une immobilisation incorporelle générée en interne. Le logiciel figurera à l'actif pour 10 000 dh.

- c) Une marque générée en interne ne peut être considérée comme actif car coût de production ne peut pas être identifié. Le fait qu'elle puisse être vendue à 400 000 dh ne change rien.
- d) La marque et le fichier clients ont été générés en interne par l'entreprise « XXX » mais sont considérés comme ayant été acquis par l'entreprise lors de la fusion. Ce sont donc des actifs incorporels qui seront inscrits à l'actif du bilan de la société.
- e) Un fichier clients généré en interne ne peut être considéré comme un actif.

2) L'évaluation postérieure à la clôture des immob. incorporelles

AS 38 laisse à l'entreprise le choix entre le modèle du coût et celui de la réévaluation. Toutefois, la réévaluation nécessite que les immobilisations incorporelles fassent l'objet d'un marché actif.

3) Amortissement des immobilisations incorporelles

- Les immobilisations incorporelles ne sont pas automatiquement amortissables. L'entreprise doit déterminer si la durée d'utilisation de l'actif est infinie ou non.
- Les immobilisations ayant une durée de vie déterminée sont amorties sur cette durée de vie (comme les immobilisations corporelles).
- La valeur résiduelle est considérée comme nulle.

En cas de durée d'utilité indéterminée, l'immobilisation incorporelle n'est pas amortissable.

4) Comparaison de l'activation des immobilisations selon le référentiel marocain et les normes IFRS

immob incorporelles	Normes marocaines		Normes IFRS	
	Créée	Acquise	Créée	Acquise
Goodwill	Activable Amortissable sur la durée de vie		Activable, Non amortissable Test de dépréciation	
Marque	Activable	activable	Activable	Activable
Part de marché	Activable, non amortissable		Non Activable	
Fichiers clients	Activables	Activables	Activables	Activables
Brevet	Activable, amortissable	Activable	Activable	
Fonds commercial	Activable, non amortissable, sauf pour les éléments du fonds à durée limitée	Non activable	Activable	Non activable
Logiciel	Activable	Activable	Activable	Activable
Frais de recherche	Activables lorsque les conditions sont réunies		Activable	
Frais de développement	Activés lorsque les conditions sont réunies		Obligatoirement activables	

II- Immobilisations corporelles (IAS 16)

L'actif est dit **corporel** « s'il s'agit d'une ressource tangible contrôlée par la société et utilisée sur plus d'un exercice pour la production, la location ou à des fins administratives ». Exemple : les terrains, les bâtiments, les équipements,...

1) Evaluation d'une immobilisation corporelle acquise lors de l'entrée à l'actif

Une immobilisation corporelle est comptabilisée à l'actif à son **coût d'acquisition** ou à son **coût de production** si elle est produite par l'entreprise.

Le coût d'acquisition comprend :

- Le coût d'achat (prix d'achat, frais de douane, taxes non récupérables net des réductions) ;
- Les frais de préparation de site ;
- Les frais de livraison ;
- Les frais d'installation ;
- Les honoraires des professionnels (architectes, ingénieurs,...)

Certains frais sont obligatoirement exclus du coût d'acquisition, il s'agit :

- Des frais généraux ;
- Des frais de démarrages antérieurs à l'exploitation du bien ;
- Des pertes d'exploitation subies avant que l'immobilisation ne fonctionne parfaitement ;
- Les charges financières sur emprunts contactés pour acquérir l'immobilisation

NB : Pour déterminer l'existence d'une immobilisation corporelle ; le droit de propriété n'est pas obligatoire. C'est ainsi que figurent dans l'actif des biens acquis par crédit-bail.

Exemple :

Calculer le coût d'entrée des acquisitions suivantes :

- une machine « **A** » au prix de 300 Kdh payé moitié comptant et pour l'autre moitié avec un différé sur 2 ans au taux d'intérêt de 5% ;
- Machine « **B** » au prix de 250 Kdh bénéficiant d'une subvention publique d'investissement à hauteur de 50 Kdh. Les frais d'acquisition s'élèvent à 15 Kdh
- une machine « **C** » au prix de 100 Kdh payé comptant dans leur intégralité moyennant l'obtention d'un escompte de règlement de 5 %, soit 5 Kdh.

Corrigé :

Les coûts d'entrée des différentes machines sont les suivants :

Machine A :

150 Kdh au comptant + valeur actualisée à 5 % de 150 Kdh payables dans 2 ans
 $(150/1.05^2) = 286$ Kdh

Machine B :

250 Kdh - 50 Kdh (subvention) + 15 Kdh (frais d'acquisition) = 215 Kdh

Machine C :

100 Kdh - 5 Kdh (escompte) = 95 Kdh

Cas des immeubles de placement :

Un immeuble de placement est un terrain ou une construction détenu dans le seul but est de réaliser un placement financier (location ou revente).

Ces immeubles peuvent être évalués au choix entre la juste valeur ou au coût d'acquisition

2) L'évaluation postérieure à la clôture des immobilisations corporelles

Pour l'évaluation ultérieure à la clôture, IAS 16 laisse le choix entre la méthode du **coût amorti** et la **méthode de la réévaluation**. Ce choix doit être fait dans le respect de la permanence des méthodes.

Coût amorti :

La méthode du coût amorti consiste à pratiquer un amortissement de l'immobilisation corporelle sur sa durée d'utilité et sur la base de son coût d'entrée sauf en présence d'une valeur résiduelle significative.

La réévaluation :

Elle est basée sur la juste valeur déterminée selon une évaluation par un expert des professionnels qualifiés ou, à une estimation de celle-ci. Les réévaluations doivent être réalisées pour toute la catégorie.

Exemple :

Une entreprise a acquis au 1^{er} Janvier N une machine « A » pour un prix de 100 Kdh amortissable en linéaire sur 5 ans.

Elle est évaluée à 120 Kdh au 31 décembre N compte tenu des nouvelles conditions de marché .

Au 31 décembre N, la VNC et l'écart de réévaluation sont les suivants :

- VNC : 100 Kdh (valeur brute) – 100 Kdh/5 ans (amortissement) = 80 Kdh
- Écart de réévaluation : 120 Kdh (juste valeur) – 80 Kdh (VNC) = 40 Kdh

Pour les 4 années suivantes, il sera comptabilisé :

- Dotation aux amortissements : 120 Kdh(valeur réévaluée)/4 ans = 30 Kdh
- Reprise ultérieure de l'écart de réévaluation : 40 Kdh/4 ans = 10 K€dh compensant le sur amortissement pratiqué de l'actif (30 Kdh au lieu de 20 Kdh)

3) Amortissement des immobilisations corporelles (IAS 16)

La norme IAS 16 définit « l'amortissement comme étant la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité ».

Le montant amortissable :

Il est égal au **coût d'acquisition** après **déduction** de sa **valeur résiduelle** éventuelle

La durée d'utilisation :

Elle est estimée par l'entreprise (en fonction de l'utilisation prévue de l'actif, de son expérience avec des actifs similaires,...)

La méthode d'amortissement :

Elle est libre mais elle doit refléter le rythme de consommation des avantages économiques futurs attendus de l'actif.

Application :

Une société a acquis le 01/4/N un matériel industriel dont les conditions suivantes :

- Prix d'achat : 150 000.
- Frais de transport : 4 000
- Frais de mise en service : 3 000
- Frais de formation de personnel utilisateur : 2 000
- Frais de gaspillage des matières premières dus au mauvais fonctionnement avant le démarrage de matériel : 10 000
- Durée d'utilisation : 4 ans
- Valeur résiduelle : 37 000
- La production d'unités de produits finis fabriqués par ce matériel est ainsi estimée :
 - ✓ 100 000 unités la 1ère année
 - ✓ 150 000 unités la 2ème et 3ème année
 - ✓ 100 000 unités la 4ème année

Travail à faire :

- a) Calculer le coût d'acquisition
- b) Calculer la base amortissable
- c) Calculer les dotations aux amortissements
- d) Si le matériel est effectivement vendu 37 000 en avril N +4, passer les écritures de régularisation

Corrigé

- a) Coût d'acquisition : $150\,000 + 4\,000 + 3\,000 = 157\,000$
- b) Base amortissable : coût d'acquisition - valeur résiduelle
: $157\,000 - 37\,000 = 120\,000$

c) Si l'entreprise choisit d'amortir le matériel en fonction du nombre d'unités produites :

Années	Dotations de l'année	Cumul des amorts	VNA
N	$120\,000 * 100\,000 / 500\,000 = 24\,000$	24 000	133 000 (157 000 - 24 000)
N + 1	$120\,000 * 150\,000 / 500\,000 = 36\,000$	60 000	97 000
N + 2	$120\,000 * 150\,000 / 500\,000 = 36\,000$	60 000	61 000
N + 3	$120\,000 * 100\,000 / 500\,000 = 24\,000$	120 000	37 000

d) Le matériel est effectivement vendu 37 000 en avril N +4

Date	Comptes	Débit	Crédit
04/N+4	Banque	37 000	
04/N+4	Produit de cession (1)		37 000
04/N+4	Amorts des immob	120 000	
04/N+4	VNA des immobilisations	37 000	
04/N+4	Matériel		157 000

(1) ce produit ne doit pas être considéré comme non courant. L'opération de cession n'a donc aucun impact sur le résultat

4) Cas des immobilisations acquises en crédit-bail (IAS 17 sera remplacé par l'IFRS 16 en janvier 2019)

Les immobilisations corporelles faisant l'objet d'un contrat de location-financement cas contrat de crédit-bail pour lequel le locataire supporte les avantages et risques inhérents à la propriété du bien, doivent figurer à l'actif du bilan avec en contrepartie une dette financière au passif du bilan.

La norme IAS 17 fournit des exemples caractéristiques d'un contrat de crédit-bail :

- Le contrat prévoit le transfert de propriété du bien à la fin de contrat ;
- La durée de contrat est proche de la durée d'utilisation du bien ;
- Le prix de levée de l'option de contrat est suffisamment avantageux pour qu'il soit certain que le locataire achètera le bien à la fin de contrat ;
- Au début de contrat, la valeur actualisée des paiements minimaux dus par le locataire est moins égale à la valeur de l'actif loué.

Ces contrats sont comptabilisés à l'actif et au passif (en dettes financières) à **la plus faible valeur entre la juste valeur et la valeur actualisée des paiements minimaux du contrat.**

L'amortissement du bien est ensuite comptabilisé. La redevance payée chaque année est décomposée en une partie « **intérêts** » et une partie « **remboursements de la dette financière** ».

NB : les biens faisant l'objet d'un contrat de location simple ne sont pas comptabilisés à l'actif. Les redevances sont normalement comptabilisées en charges

Exemple :

Une société a signé deux contrats de location dans les conditions suivantes :

	Contrat 1	Contrat 2
Valeur de bien début de contrat	300 000	50 000
Redevance annuelle (début de contrat)	100 000	12 000
durée de contrat	4 ans	2 ans
Durée d'utilisation	4 à 5 ans	5 ans
Prix de levée de l'option d'achat	20 000	Aucune levée d'option n'est prévue

Le taux d'actualisation utilisé par l'entreprise est de 8%.

Question :

Ces deux contrats doivent-ils être considérés comme des contrats de location-financement ?

Corrigé :

Le contrat 1 peut être qualifié de contrat de location financement car la durée de contrat est proche de la durée d'utilisation.

Le contrat 2 ne peut être qualifié de contrat de location-financement :

- Pas de levée de l'option d'achat
- Durée de contrat est nettement inférieure à la durée d'utilisation du bien
- Valeur actualisée des paiements minimaux à effectuer est nettement inférieure à la valeur du bien en début de contrat.

En effet la valeur actualisée est de : $12\ 000 + 12\ 000/(1+8\%)=23\ 111$

Alors que la valeur du bien est estimée à 50 000 en début de contrat

Application :

Le 2 janvier N, la société « ITH » signe un contrat de crédit-bail dont les conditions suivantes :

- Valeur estimée du matériel pris en location au 2 janvier N : 100 000 dh
- Redevance annuelle : 24 000 dh pendant 5 ans, première redevance versée le 2 Janvier
- Prix de levée de l'option en N+5 : 0 dh
- Transfert de propriété à la société ITH à la fin du contrat, soit le 2 janvier N+5
- Durée d'utilisation du matériel : 7 ans
- Taux d'intérêts du contrat : 10.05%
- Valeur résiduelle à la fin de contrat : 0 dh

Travail à faire

- 1) Etablir le tableau d'amortissement d'emprunt
- 2) Passer les écritures nécessaires

Corrigé

1) La valeur résiduelle est nulle donc la valeur actualisée des paiements minimaux au taux de 10.05% est égale = 100 000, soit la valeur du matériel au 1^{er} janvier N.

Le matériel sera inscrit pour cette valeur à l'actif.

Les redevances annuelles doivent être décomposées entre intérêts et remboursement de l'emprunt.

Date	Flux de décaissements (1)	Intérêts (2)	Remboursements (3) =(1) - (2)	Capital restant dû
2 janvier N	24 000	0	24 000	76 000
2 janvier N+1	24 000	7 636 (4)	16 364	59 636
2 janvier N+2	24 000	5 992	18 008	41 628
2 janvier N+3	24 000	4 182	19 818	21 810
2 janvier N+4	24 000	2 190	21 810	0
Total	24 000	20 000	100 000	

(4) $(100\ 000 - 24\ 000) \times 10.05\%$

2) comptabilisation

Dates	Comptes	Libelle	Débit	Crédit
02/01/N	Matériels		100 000	
02/01/N	Emprunts			100 000
02/01/N	Emprunt	1ere redevance	24 000	
02/01/N	Banque	1ere redevance		24 000
31/12/N	DEA	100 000/7	14 285	
31/12/N	Amort du matériel			14 285
31/12/N	Intérêts		7 636	
31/12/N	Intérêts courus			7 636
02/01/N+1	Emprunt	2eme redevance	16 364	
02/01/N+1	Intérêts courus		7 636	
02/01/N+1	Banque			24 000

III- Les immobilisations financières

Les immobilisations financières sont composées essentiellement des :

- Titres de participations ;
- Prêts et créances à long terme ;

1) Notion de coût amorti et de juste valeur (rappel)

a) coût amorti :

C'est le coût d'acquisition, déduction faite d'une éventuelle dépréciation.

Le coût d'acquisition comprend = prix d'achat + frais d'acquisition.

b) Notion de juste valeur

La juste valeur de l'actif est « le montant pour le quel cet actif pourrait être vendu dans les conditions normales ».

- En cas d'un actif coté, sa juste valeur est son cours à la bourse ;
- En cas d'un actif non coté, la juste valeur représente le prix probable de négociation. Il peut être obtenu en actualisation les flux de trésorerie futurs générés par cet actif.

2) Règles d'évaluation

a) évaluation des immobilisations financières lors de l'acquisition

Les immobilisations financières entrent à l'actif au coût d'acquisition : (prix d'achat + frais d'acquisition)

Exemple :

Acquisition de 1000 actions dans les conditions suivantes :

- Prix unitaire d'une action : 100 dh
- commission 2%

Les titres seront comptabilisés à l'actif pour à : $1000 \times 100 + 2\ 000 = 102\ 000$ dh

b) Evaluation à la clôture

Pour les titres de participation, ils peuvent être évalués à la juste valeur
 Pour les prêts et les autres créances immobilisées, ils peuvent être évalués au coût amorti.

SECTION 2 : DEPRECIATION DE L'ACTIF NON COURANT (IAS 36)

Selon IAS 36, « un actif est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable ».

La valeur recouvrable est définie ici comme « la valeur la plus élevée entre le prix de vente net des coûts de sortie (« juste valeur diminuée des coûts de la vente ») et sa valeur d'utilité ».

La valeur d'utilité : la valeur actuelle des flux futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

Le processus de dépréciation d'IAS 16 se décompose en trois étapes qui consistent en :

- L'identification des actifs susceptibles d'avoir subi une perte de valeur ;
- L'évaluation de leur valeur recouvrable ;
- La comptabilisation de la perte de valeur.

Ce processus suppose aussi la détermination des unités génératrices de trésorerie (UGT) à partir desquelles seront réalisés, si nécessaire, les tests de dépréciation au niveau des groupes d'actifs.

I- Identification des actifs ayant pu subir une perte de valeur

À chaque clôture, les tests de dépréciation ne sont à réaliser que s'il existe un indice de perte de valeur des actifs.

Pour ce faire, IAS 36 liste les principales sources d'informations externes et internes à partir desquelles l'entreprise sera susceptible de détecter des pertes de valeur.

Indices externes	Indices internes
Diminution accrue de la valeur de l'actif	Obsolescence ou dégradation physique
Changement significatifs dans l'environnement technologique, économique ou juridique	Changements significatifs dans l'utilisation d'un actif. Restructuration d'activité par exemple
Augmentation des taux d'intérêts du marché ayant un impact sur le taux d'actualisation entrant dans le calcul de la valeur recouvrable	Moindre performance économique de l'actif
Valeur comptable de l'actif supérieur à sa valeur boursière	

II- Évaluation de la valeur recouvrable

La valeur recouvrable est égale à la valeur la plus élevée entre le prix de cession net et la valeur d'utilité de l'actif ou du groupe d'actifs (UGT).

Le prix de cession net de frais de sortie :

Il résulte soit d'un accord de vente ou du cours actuel ou une transaction récente relative à un actif similaire dans le même secteur d'activité.

La valeur d'utilité :

Elle nécessite la détermination des flux futurs de trésorerie et le taux d'actualisation utilisable :

- Les flux futurs de trésorerie doivent être établis sur la base de prévisions récentes, raisonnables et documentées issues de projections budgétaires (maximum 5 ans)
- Le taux d'actualisation est déterminé avant impôt, sur la base de taux de marché.

III- Comptabilisation des pertes de valeur (et reprises)

Une perte de valeur doit être comptabilisée pour un actif ou une UGT dès lors que sa **valeur recouvrable est inférieure à sa valeur comptable** comme suit :

Pour un actif individuel :

En charge ou en diminution de l'écart de réévaluation pour les immobilisations corporelles ayant fait l'objet d'une réévaluation selon IAS 16 ;

À chaque clôture, l'entreprise doit identifier les indices internes et externes indiquant potentiellement une remise en cause des pertes de valeur antérieurement comptabilisées. Si tel est le cas, une reprise de perte de valeur doit être constatée :

- à hauteur de la valeur recouvrable nouvellement déterminée ;
- dans la limite de la valeur nette comptable de l'actif hors impairment ;
- et avec un ajustement prospectif du plan d'amortissement.

Cette reprise est constatée en produit

SECTION 3 : ACTIF COURANT

Les actifs courant sont des ressources économiques nécessaires au cycle de l'exploitation, qui sont consommées au cours de l'activité courte de l'entreprise, on y retrouve essentiellement :

- **La trésorerie disponible** ou placée dans des instruments de trésorerie,

- Les créances **clients** qui sont réalisé dans le cadre de l'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice ;
- **Les stocks** (marchandises disponible à la revente, matières premières et produits fini).

I- les stocks (IAS2)

1) Définition

Selon IAS 2, les stocks sont définis comme 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 premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production de biens ou de services.

2) Evaluation initiale

Le coût des stocks doit comprendre 3 composantes :

Le coût d'acquisition : Le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes, ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remise et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition ;

Le coût de transformation des stocks : Les coûts directement liés aux unités produites (main d'œuvre directe), les frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus également pour transformer les matières premières en produits finis ;

Les autres coûts : Des coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Important :

Certains coûts ne peuvent jamais être inclus dans le coût des stocks comme :

- Les coûts des pertes anormales (déchets de fabrication) ;
- Les coûts de stockage ;
- Les coûts administratifs non liés à la production ;
- Les pertes de change liées à l'acquisition des stocks ;
- Les frais de commercialisation (publicité, commissions/CA,...).

Exemple : Une entreprise fabrique un produit « P ». En période normale, les quantités produites sont de 300 000 unités par an.

Au 31/12/N, le stock est de 40 000 unités. Le service de contrôle de gestion fournit le calcul du coût de production des unités produites en N.

Calcul du coût de production des unités produites en N

Quantités produites (80% de l'activité normale)	240 000
Consommation de MP	480 000

MOD	340 000
Autres frais variables de production	60 000
Frais fixes de production	100 000
Quote-part de frais généraux (services de siège : compta, direction,...)	70 000
Quote-part de frais de recherche fondamentale	30 000
Coût total de production	1 080 000

A quel prix sera évalué le stock final ?

Corrigé :

Le coût de production unitaire est = $(480\ 000 + 340\ 000 + 60\ 000 + 100\ 000) / 240\ 000$
= 4,083 par unité

Les frais généraux et la recherche fondamentale n'entrent pas dans le coût de stocks.

Le stock final serait évalué à $40\ 000 * 4,083 = 163\ 320$

Cas de sous-activité :

En excluant le coût de sous-activité du coût de production comme l'exige la norme IAS 2, on obtient le coût suivant : $980\ 000 - 20\% (100\ 000) = 960\ 000$

Les frais fixes de production ne sont retenus dans le coût qu'à hauteur de 80% de leur montant.

80% correspond au rapport entre activité réelle et activité normale ($240\ 000 / 300\ 000$) soit 4 par unité.

Donc le coût de stock devient $4 * 40\ 000 = 160\ 000$.

Le coût de sous-activité (3 320) est comptabilité en charge.

3) Méthodes de valorisation stocks

Trois méthodes d'évaluation sont autorisées :

La méthode des coûts réels :

Elle consiste à déterminer la valeur réelle des stocks en retenant les coûts réels de production réellement engagés. Les stocks considérés comme fongibles doivent être évalués avec la méthode FIFO ou CMP. La méthode LIFO n'est plus autorisée.

La méthode des coûts standards :

Elle peut être utilisée pour des raisons pratiques si elle donne un résultat proche du coût réel.

La méthode du prix de détail :

Elle peut être utilisée dans l'activité de distribution au détail lorsque la détermination du coût réel est impossible.

Valeur de stock, par catégorie de produits homogène =
ventes - marge brute moyen

4) Evaluation des stocks à l'inventaire

A la clôture de l'exercice, les stocks doivent être évalués **au plus bas de leur coût de revient et de leur valeur nette de réalisable.**

La valeur réalisable nette= le prix de la vente estimé dans le cours normal de l'activité - les coûts supplémentaires nécessaires pour réaliser la vente.

Exemple :

Soit un stock de produits finis dont le coût de production est de 500. Les frais restant à supporter (frais de commercialisation) sont estimés à 200. Sa valeur de marché (prix de vente possible) est 550. Mais un contrat de vente ferme a été conclu pour un prix de 600.

Travail à faire

- 1) Calculer la valeur nette de réalisation
- 2) Calculer le montant de la provision

Corrigé :

La VNR est de $600 - 200 = 400$

Une provision de 100 doit être constatée

Si le stock n'avait pas fait l'objet d'un contrat ferme, la provision serait 150 (la VNR = $550 - 200$)

II- les créances clients (IFRS 9 version 2018)

Il n'existe aucune norme spécifique relative à l'évaluation des créances de l'actif. Mais l'IAS 32 considère que les créances vont partie des instruments financiers (traités par l'IAS 39 qui est remplacé par l'IFRS 9 à partir de Janvier 2018).

Selon cette norme les créances sont évaluées par le coût amorti par définition.

Le **modèle coût amorti** est proche des règles de la comptabilité marocaine, où l'actif est enregistré au bilan pour sa **valeur historique** (juste valeur initiale).

La dépréciation ou perte sur créance douteuse doit être comptabilisée s'il est probable que l'entreprise ne sera pas en mesure d'encaisser les montants dus.

Le montant de la perte est égal à la valeur comptable moins la valeur recouvrable, celle-ci correspond aux flux de trésorerie futurs non actualisés dans les cas des créances à court terme.

Pour estimer la perte sur créance douteuse, l'entreprise peut procéder à une évaluation individuelle des créances ou une évaluation forfaitaire des créances.

SEQUENCE 4: ÉVALUATION ET COMPTABILISATION DES ÉLÉMENTS DU PASSIF

SECTION 1 : LES CAPITAUX PROPRES

Il n'existe point de norme IAS spécifique pour les capitaux propres. Selon le cadre conceptuel, les capitaux propres « **représentent l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs** ».

Les capitaux propres des éléments suivants :

Capital social : Fonds apportés par les actionnaires. Il faut distinguer entre les actions libérées et celles non entièrement libérées.

Primes d'émission : La prime étant l'excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions

Les titres hybrides : Par exemple, une obligation dont le remboursement dépend d'événements futurs incertains, qui se retrouvent hors de contrôle tant de l'émetteur que du détenteur (exemple : remboursement en fonction d'un indice boursier ou d'un taux d'intérêt), doit être classée en capitaux propres si la probabilité de remboursement est faible (autres réserves).

Les résultats non distribués : Afin de pouvoir calculer l'ensemble des résultats engendrés par les activités d'une entreprise, les normes internationales obligent à la publication d'un tableau de variation des capitaux propres. Le montant indiqué dans la ligne « **résultats non distribués** » dépend essentiellement de la présentation même du bilan établi avant ou après répartition du résultat.

Dans le cadre d'une présentation avant répartition, le résultat présenté le sera avant toute dotation ou reprise de réserves. Le bilan après répartition, quant à lui, démontrera le bénéfice distribuable :

Bénéfice de l'exercice +/- report à nouveau - dotation à la réserve légale - dotation aux réserves statutaires + réserves mises en distribution = bénéfice distribuable

Résultat : IAS 1 requiert la présentation de toutes les composantes du « résultat » à savoir le total des produits diminués des charges avec une classification par nature ou par fonction dans le compte de résultat. IAS 1 demande simplement aux entreprises d'adopter la méthode la mieux à même de présenter fidèlement leur performance (charges par nature ou coût des ventes).

Intérêts minoritaires : On appelle intérêts minoritaires « **la part des capitaux propres qui n'appartiennent pas aux actionnaires de l'entreprise** ».

En effet, un bilan consolidé intègre l'ensemble des filiales détenues par une société, mais certaines d'entre elles peuvent ne pas être détenues en totalité (par exemple après une acquisition).

Selon les normes comptables IFRS, si une entreprise détient plus de 50% d'une autre entreprise, et si elle la contrôle via les droits de vote, les comptes peuvent être consolidés, (comme s'il s'agissait d'une seule entité).

On soustraira du bilan la partie non détenue par la société et le résultat des intérêts minoritaires apparaît dans la partie relative aux évolutions des capitaux propres.

SECTION 2 : RESULTAT DE BASE PAR ACTION (IAS 33)

Le calcul de ce résultat ne concerne que les sociétés cotées.

Il vise à améliorer les comparaisons de la performance entre entités différentes pour une même période ou entre périodes différentes pour une même entité.

Il est calculé comme suit :

Résultat net
<hr/>
Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation dans l'année (1)

(1) correspond au nombre d'actions ordinaires de début de période, ajusté du nombre de celles émises ou remboursées pendant la période, multiplié par un coefficient de pondération en fonction du temps.

Celui-ci est égal au rapport entre **le nombre de jours** où lesdites actions sont en circulation et **le nombre total de jours** de la période.

Exemple

Le capital social de la société « A » est constitué de 1 750 actions d'une valeur nominale de 5000 dh . Au 30 juin N, la société « A » procède à une augmentation de capital donnant lieu à l'émission au pair de 500 actions. Pour l'exercice clôturant au 31 décembre N, le résultat net est de 70 Kdh..

Nombre moyen pondéré d'actions : $1\ 750 + 500/2 = 2\ 000$

Résultat de base par action : $70\ \text{Kdh}/2\ 000 = 35\ \text{dh}$

SECTION 3 : LES PROVISIONS (IAS 37),

Selon l'IAS 37 « une provision est comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain »

L'IAS 37 distingue les **provisions**, des **passifs** et des **passifs éventuels** suivant le degré de certitude du montant et de l'échéance ainsi que de la nature de l'obligation.

Un passif : est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont le règlement devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un fait générateur d'obligation : est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

Les dettes sont toujours comptabilisées ; elles constituent un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Un passif éventuel est :

- une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ; ou
- une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car :
 - ✓ il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation ;ou
 - ✓ le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

1) Comptabilisation de la provision

Une provision doit être comptabilisée lorsque :

- une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé;
- il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation; et
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture.

Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.

2) Les provisions restreintes :

Provisions pour déménagement :

Seuls les frais de dédit de loyer, de remise en état des locaux et de déménagement des biens non réutilisables peuvent faire l'objet d'une provision ;

Provision pour caution donnée :

Une provision n'est enregistrée que si la situation financière du cautionné à la clôture de l'exercice risque fortement d'entraîner sa défaillance et si la mise en jeu de la caution est probable ;

Provision pour procès ou litige :

Trois conditions doivent être réunies :

- il existe un dommage causé à un tiers avant la date de clôture ;
- la responsabilité de l'entité dans ce dommage est avérée ;
- sa responsabilité sera mise en jeu.

3) provisions interdites

Provisions pour grosses réparation :

Il est interdit d'enregistrer des provisions pour grosses réparation, car il n'est pas possible d'affirmer que l'entreprise ne peut se soustraire à ces travaux.

Provisions règlementées :

Les écritures comptables enregistrées en comptes pour des raisons fiscales doivent être totalement annulés. C'est le cas :

- des provisions pour investissements ;
- des provisions pour hausse de prix ;
- de l'amortissement dérogatoire.

4) Changements affectant les provisions

Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.

5) Utilisation des provisions

Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

Application

Pour chacun des événements suivants, Indiquer si la société peut enregistrer une provision ou non.

a) Le client intente une action en justice contre la société. L'avocat donne une estimation de risque de 10.000 dh.

b) La fuite d'un produit toxique, en fin d'année, a créé des dommages à l'environnement. A la fin de l'exercice, le coût est difficile à évaluer précisément, mais la société estime entre 15 000 dh et 20 000 dh. L'évaluation la plus probable est 20 000 dh.

c) La société vient de commercialiser un nouveau produit. Il est prévu des pertes d'exploitation en N+ de 18 000 dh.

d) La société a conclu un contrat. A la fin de l'année, la livraison n'est pas réalisée mais, à la lecture des prévisions, les coûts sont supérieurs aux avantages attendus : 3 000 dh.

e) La société risque de perdre un contrat important. Si l'événement intervient, la perte future est estimée à 12 000 dh.

f) La société a calculé une provision pour hausse de prix : 2 000 dh.

g) Une restructuration est en cours. Le plan a été lancé avant la date de fin d'exercice.

- Coût de licenciement : 23 000
- Coût de déménagement de matériels : 2 500
- Coût de formation du personnel qui sera concerné : 6 000
- Pertes opérationnelles futures identifiables pendant la période de reconversion : 1 300.

h) La société a identifié des dépenses futures directement liées à la restructuration :

- Coûts liés à la fermeture du site : 4 000 dh
- Coûts liés aux changements des paramétrages informatiques : 2 000 dh
- Coûts de sous activités : 3 000 dh
- Coûts de maintien des équipes jusqu'à la fermeture totale du site : 1 500 dh

Corrigé :

a) Oui, le risque est matérialisé avant la date de clôture. C'est une obligation actuelle résultat d'évènements passés qui provoquera des sorties de ressources au bénéfice d'un tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Provision : 10 000

b) Oui, il existe à la date de clôture une exigence légale ; une attente fondée des tiers pour la réparation des dommages. **Provision : 20 000 dh**

c) Non, la perte ne crée pas des obligations à l'égard des tiers.

d) Oui, les coûts engagés dépassent les avantages attendus. **Provision : 3 000 dh**

e) Non, le risque de perte de contrat n'est pas très probable ; c'est un passif éventuel.

f) Non, les provisions à caractère fiscal ne répondent pas à la définition du passif. Il n'y a pas d'obligation actuelle.

g) Seul le coût de licenciement sera comptabilisé en provision. Les autres charges seront rattachées à l'exercice N+1.

h) Seuls les coûts suivants sont comptabilisés en provision :

- coûts liés à la fermeture 4 000.
- Coûts de maintien des équipes jusqu'à la fermeture totale du site : 1 500

SEQUENCE 5 : TECHNIQUES DE CONSOLIDATION

La consolidation des comptes désigne l'action de regrouper les états financiers (**bilan, compte de résultat...**) de toutes les sociétés d'un même groupe comme si elles ne formaient qu'une seule entité économique.

SECTION 1 : GENERALITES

I- Concepts

Une filiale : est une entreprise qui est contrôlée par une autre société dite société mère.

Une société mère : est une **société** qui possède une ou plusieurs filiales, c'est-à-dire qui détient plus de 50 % du capital d'autres sociétés.

Un groupe : est un ensemble d'entreprises appartenant à des personnes physiques ou morales juridiquement distinctes et indépendantes les unes des autres dont l'activité est contrôlée par une institution dite société mère.

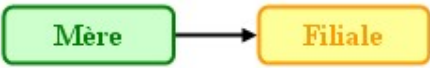

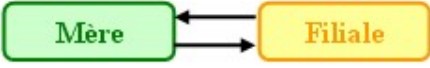

Un contrôle : signifiant que la société mère détient suffisamment de droits de vote en assemblée générale d'actionnaires pour pouvoir y imposer ses décisions.

II- Natures des liens entre la société mère et ses filiales

Une participation correspond au cumul des pourcentages de droit de droit de vote dont dispose l'entreprise consolidante dans les assemblées de cette entreprise soit :

- Directement ;
- Indirectement (l'intermédiaire d'entreprise sous contrôle exclusif.)

Selon les groupes, il peut exister plusieurs types de participation. Les cas les plus fréquents sont les suivants :

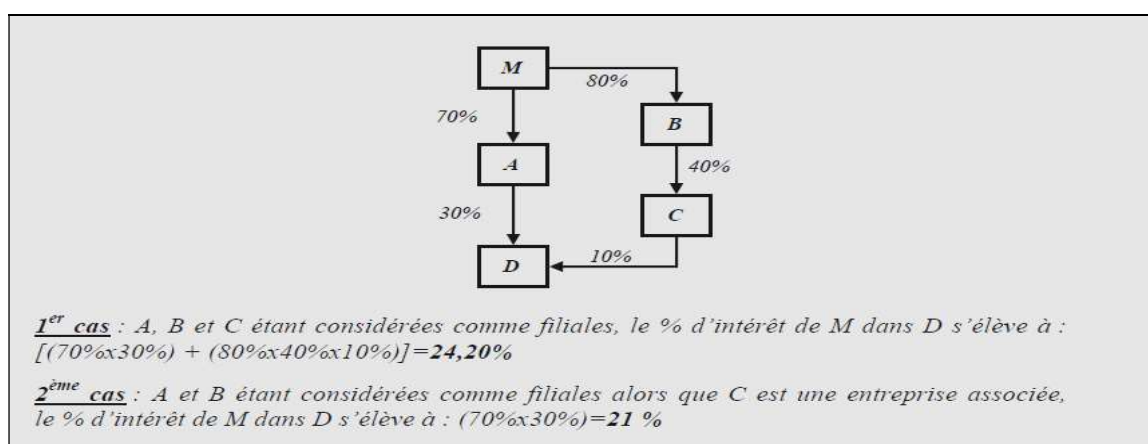
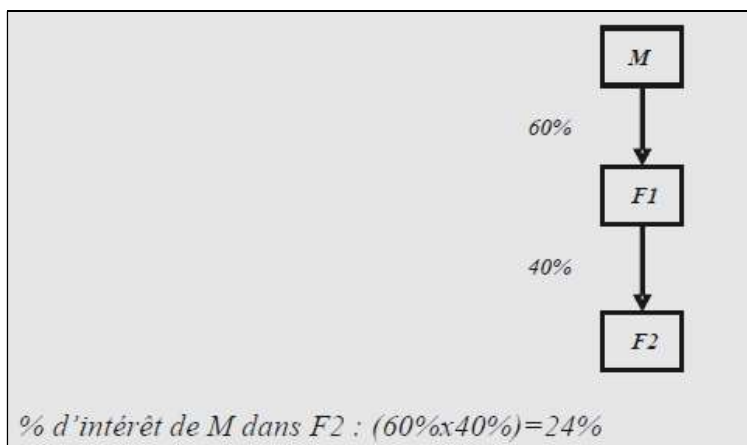
1		PARTICIPATION DIRECTE
2		PARTICIPATION INDIRECTE
3		PARTICIPATIONS CROISEES ou RECIPROQUES
4		PARTICIPATIONS COMPLEXES

III- Pourcentage d'intérêts et de contrôle

a) Le pourcentage d'intérêts

Le pourcentage d'intérêts de la société mère dans une filiale exprime **la fraction du capital de la filiale qui appartient directement ou indirectement à la société mère.** Ce pourcentage représente l'intéressement financier de la société mère dans ses filiales et sous-filiales.

Exemples :



b) Le pourcentage de contrôle

Le pourcentage de contrôle de la société mère dans une filiale exprime le **pourcentage de droits de vote dont dispose la société mère à chaque assemblée générale**. Ce pourcentage représente le contrôle exercé par une société mère dans ses filiales et sous-filiales.

NB : Lorsqu'il existe des sous-filiales, le pourcentage d'intérêts n'est pas obligatoirement égal au pourcentage de contrôle.

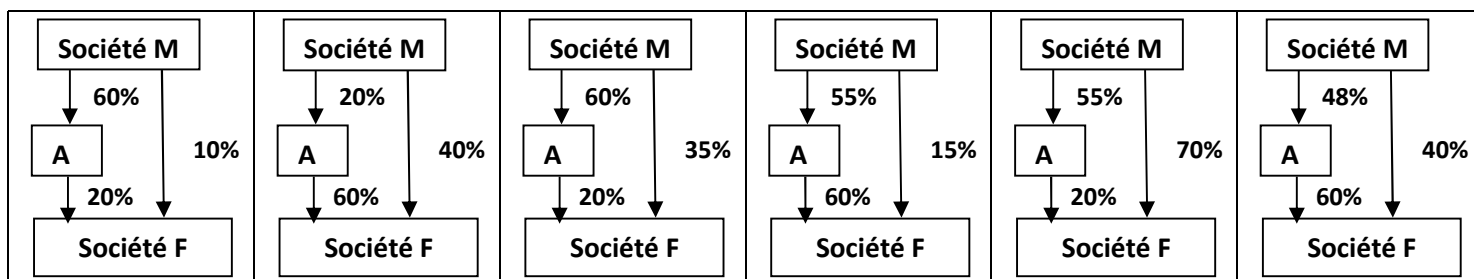
Le pourcentage de contrôle est utilisé pour déterminer le type de contrôle et la méthode de consolidation. Alors que Le pourcentage d'intérêts est retenu pour établir les comptes consolidés

IFRS 10 identifie le contrôle **comme la seule base pour la consolidation de toutes sortes d'entités**.

Application

Calculer dans les cas ci-dessus le pourcentage d'intérêts et le pourcentage de contrôle de la société « M » dans la société « F »

A	B	C	D	E	F
---	---	---	---	---	---



% D'INTERETS :

	A	B	C	D	E	F
DIRECTEMENT						
INDIRECTEMENT						
TOTAL						

% DE CONTROLE :

	A	B	C	D	E	F
DIRECTEMENT						
INDIRECTEMENT						
TOTAL						

Corrigé :

% D'INTERETS :

DIRECTEMENT :						
10	40	35	15	70	40	
INDIRECTEMENT						
12	12	12	33	11	28.8	
TOTAL						
22	52	47	48	81	68.8	

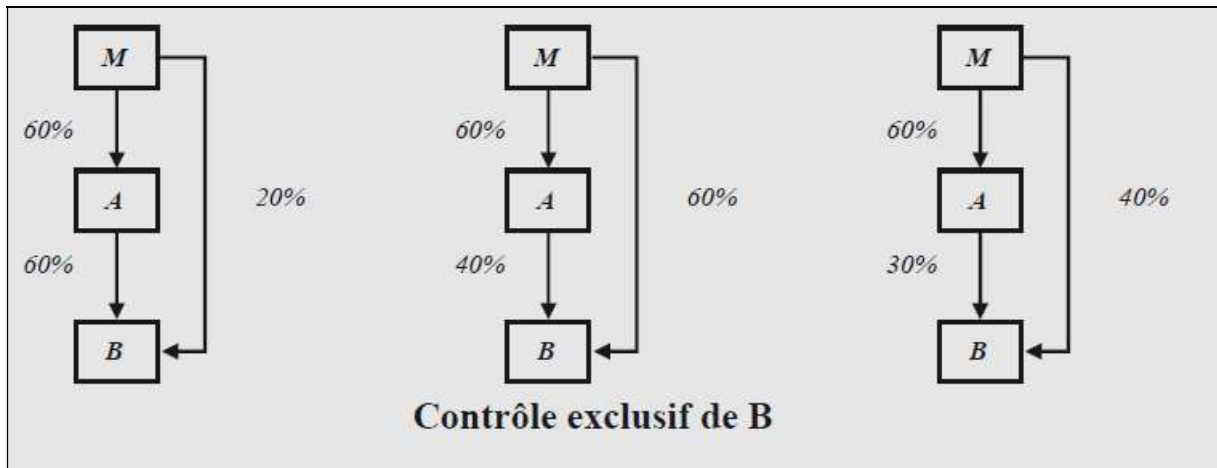
% DE CONTROLE

DIRECTEMENT :						
10	40	35	15	70	40	
INDIRECTEMENT						
20	0	20	60	20	0 ou 60	
TOTAL						
30	40	55	75	90	40 ou 100	

SECTION 2 : PERIMETRE CONSOLIDATION

On appelle périmètre de consolidation d'un groupe l'ensemble des entreprises dont les comptes doivent être inclus dans les comptes consolidés du groupe.

I- Entreprises incluses dans le périmètre de consolidation



b) Contrôle conjoint

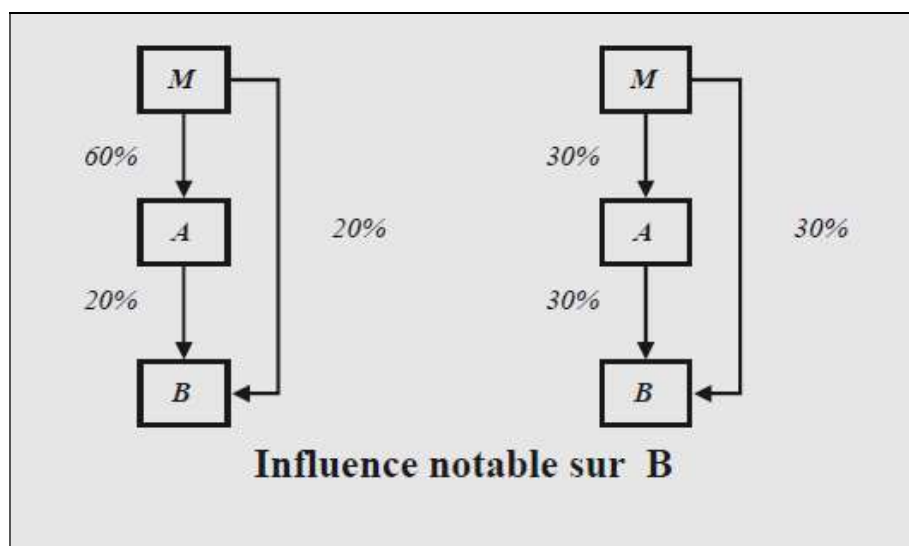
Convenu contractuellement, le contrôle conjoint correspond au partage du contrôle exercé sur une opération, et qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes exige **le consentement unanime** des parties partageant le contrôle.

c) Influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entreprise détenue, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

L'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise est aussi présumée lorsque l'entreprise consolidante dispose directement ou indirectement, d'une fraction **au moins égale à 20 %** des droits de vote de cette entreprise

Exemple 1 :



Par exemple si une société mère A, détient directement :

- 55 % de participations dans une filiale B qui détient 35 % de C
- 20 % de participations dans une filiale C
- 23 % de participations dans une filiale D

Alors :

- A exerce un contrôle exclusif de droit sur B avec un pourcentage de contrôle et d'intérêt de 55 % ;
- On considère donc que A contrôle les participations de B, son pourcentage de contrôle sur C est donc de $20 + 35 = 55$ %, cependant son pourcentage d'intérêt n'est que de $0,55 * 0,35 + 0,2 = 39,25$ %, ainsi A exerce également un contrôle exclusif sur C ;
- Avec seulement 23 % des participations dans D et en supposant l'absence de contrat qui viendrait établir un autre équilibre des pouvoirs (comme un contrôle conjoint par exemple),
A a une influence notable sur D

II- Entreprises exclues du périmètre de consolidation

Selon la norme IFR 10, ne font pas partie du périmètre de consolidation, les cas suivants :

- les investissements dans des entités dont les titres sont détenus en vue de leur cession ;
- Perte de contrôle ou d'influence notable sur une entité ;
- caractère non significatif des données de la société consolidée.

SECTION 3 : METHODES DE CONSOLIDATION

La consolidation consiste à substituer au montant des titres de participation qui figure au bilan de la société consolidante, la part des capitaux propres (y compris de résultat) des sociétés consolidées correspondant à ces titres.

En fonction de la nature du contrôle exercé par la société consolidante sur la société consolidée, une telle substitution peut prendre plusieurs formes.

Type de contrôle	Méthode de consolidation
Contrôle exclusif	Intégration globale
Contrôle conjoint	Mise en équivalence
Influence notable	Mise en équivalence

I- Méthode de mise en équivalence

Les comptes de l'entreprise sur laquelle la société mère exerce une influence notable doivent être consolidés selon la méthode de la mise en équivalence.

La mise en équivalence consiste à substituer à la valeur des titres des sociétés consolidées présents à l'actif de la société consolidante, la quote-part des capitaux propres (y compris le résultat de l'exercice) du passif des sociétés consolidées revenant à la société consolidante.

Les étapes d'une mise en équivalence en consolidation sont :

- ✓ Remplacement de la valeur comptable des titres de la société consolidée par la quote-part de capitaux propres détenue par la société consolidante dans la consolidée ;
- ✓ Reprise au compte de résultat consolidé d'une quote-part du résultat net de la société consolidée ;
- ✓ Élimination des opérations réciproques entre l'entreprise mise en équivalence et les autres entreprises consolidées.

II- Méthode de consolidation globale

Les comptes de l'entreprise placée sous le contrôle exclusif d'une société consolidante doivent être consolidés selon la méthode de l'intégration globale.

L'intégration globale consiste à remonter tous les comptes des sociétés consolidées à 100%.

Les étapes à respecter pour effectuer une consolidation selon la méthode de l'intégration globale sont :

- ✓ Cumuler les comptes ligne par ligne et pour leur montant total réel des éléments d'actifs/passifs du bilan et de charges/produits du compte de résultat des sociétés consolidées et de la société consolidante ;
- ✓ Supprimer les opérations et les comptes réciproques entre l'entreprise intégrée globalement et les autres entreprises consolidées (il s'agit notamment de retraiter les créances et dettes réciproques ainsi que les profits/pertes réalisées entre ces entités) ;
- ✓ Répartir les capitaux propres et le résultat de l'exercice des sociétés consolidées entre les intérêts de l'entreprise consolidante et ceux des autres associés/actionnaires (ces derniers sont appelés associés minoritaires) ;
- ✓ Supprimer les titres de participations présents à l'actif de la société consolidante. La contrepartie de cette élimination vient diminuer les capitaux propres du passif du bilan consolidé ;
- ✓ Présenter les intérêts minoritaires dans des rubriques distinctes du bilan et du compte de résultat consolidé.

LISTE DES NORMES EN VIGUEUR

N°	Titre	1 ^{re} application	Retrait complet	Remplacé par
IAS 1	Présentation des états financiers (1997)	1 ^{er} janvier 1975		
IAS 2	Stocks (1993)	1 ^{er} janvier 1976		
IAS 3	?	1 ^{er} janvier 1977	1 ^{er} janvier 1990	IAS 27 et IAS 28
IAS 4	?	1 ^{er} janvier 1977	1 ^{er} juillet 1999	IAS 36
IAS 5	?	1 ^{er} janvier 1977	1 ^{er} juillet 1998	IAS 1
IAS 6	?	1 ^{er} janvier 1978	1 ^{er} janvier 1983	IAS 15
IAS 7	Tableau de financement (1977) Tableaux des flux de trésorerie (1992) Tableau des flux de trésorerie (2007)	1 ^{er} janvier 1979		
IAS 8	Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (1993) Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (2003)	1 ^{er} janvier 1979		
IAS 9	?	1 ^{er} janvier 1980	1 ^{er} juillet 1999	IAS 38
IAS 10	Événements postérieurs à la date de clôture (1999 et 2007)	1 ^{er} janvier 1980		
IAS 11	Comptabilisation des contrats de construction (1979) Contrats de construction (1993)	1 ^{er} janvier 1980	1 ^{er} janvier 2017	IFRS 15
IAS 12	Comptabilisation des impôts sur les bénéfices (1979) Impôts sur le résultat (1996)	1 ^{er} janvier 1981		
IAS 13	?	1 ^{er} janvier 1981	1 ^{er} juillet 1998	IAS 1
IAS 14	Information sectorielle (1997)	1 ^{er} janvier 1983	1 ^{er} janvier 2009	IFRS 8
IAS 15	Information reflétant les effets des variations de prix	1 ^{er} janvier 1983	1 ^{er} janvier 2005	N/A
IAS 16	Immobilisations corporelles (1993)	1 ^{er} janvier 1983		
IAS 17	Contrats de location (1997)	1 ^{er} janvier 1984	1 ^{er} janvier 2019	IFRS 16
IAS 18	Constatation des produits (1982) Produits des activités ordinaires (1993)	1 ^{er} janvier 1984	1 ^{er} janvier 2017	IFRS 15

N°	Titre	1 ^{re} application	Retrait complet	Remplacé par
IAS 19	Coûts des prestations de retraite (1993) Avantages du personnel (1998)	1 ^{er} janvier 1985		
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique	1 ^{er} janvier 1984		
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères (1993)	1 ^{er} janvier 1985		
IAS 22	Regroupements d'entreprises (1993)	1 ^{er} janvier 1985	1 ^{er} avril 2004	IFRS 3
IAS 23	Coûts d'emprunt (1993)	1 ^{er} janvier 1986		
IAS 24	Information relative aux parties liées	1 ^{er} janvier 1986		
IAS 25	?	1 ^{er} janvier 1987	1 ^{er} janvier 2001	IAS 39 et IAS 40
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	1 ^{er} janvier 1988		
IAS 27	États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales (1989) États financiers consolidés et individuels (2003) États financiers individuels (2011)	1 ^{er} janvier 1990		
IAS 28	Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (1989) Participations dans des entreprises associées (2003) Participations dans des entreprises associées et des coentreprises (2011)	1 ^{er} janvier 1990		
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes	1 ^{er} janvier 1990		
IAS 30	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées	1 ^{er} janvier 1991	1 ^{er} janvier 2007	IFRS 7
IAS 31	Information financière relative aux participations dans des coentreprises (1990) Participations dans des coentreprises (2003)	1 ^{er} janvier 1992	1 ^{er} janvier 2013	IFRS 11 et IFRS 12
IAS 32	Instruments financiers : informations à fournir et présentation (1995) Instruments financiers : présentation (2005)	1 ^{er} janvier 1996		
IAS 33	Résultat par action	1 ^{er} janvier 1999		
IAS 34	Information financière intermédiaire	1 ^{er} janvier 1999		

N°	Titre	1 ^{re} application	Retrait complet	Remplacé par
IAS 35	Abandon d'activités	1 ^{er} juillet 1999	1 ^{er} janvier 2005	IFRS 5
IAS 36	Dépréciation d'actifs	1 ^{er} juillet 1999		
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels	1 ^{er} juillet 1999		
IAS 38	Immobilisations incorporelles	1 ^{er} juillet 1999		
IAS 39³	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation	1 ^{er} janvier 2001		
IAS 40	Immeubles de placement	1 ^{er} janvier 2001		
IAS 41	Agriculture	1 ^{er} janvier 2003		
IFRS 1	Première adoption des Normes internationales d'information financière (2003) Première application des Normes internationales d'information financière (2009)	1 ^{er} janvier 2004		
IFRS 2	Paiement fondé sur des actions	1 ^{er} janvier 2005		
IFRS 3	Regroupements d'entreprises	1 ^{er} avril 2004		
IFRS 4	Contrats d'assurance	1 ^{er} janvier 2005	1 ^{er} janvier 2021	IFRS 17
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées	1 ^{er} janvier 2005		
IFRS 6	Prospection et évaluation des ressources minérales	1 ^{er} janvier 2006		
IFRS 7	Instruments financiers : informations à fournir	1 ^{er} janvier 2007		
IFRS 8	Secteurs opérationnels	1 ^{er} janvier 2009		
IFRS 9	Instruments financiers	1 ^{er} janvier 2015		
IFRS 10	États financiers consolidés	1 ^{er} janvier 2013		
IFRS 11	Partenariats	1 ^{er} janvier 2013		
IFRS 12	Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités	1 ^{er} janvier 2013		
IFRS 13	Évaluation de la juste valeur	1 ^{er} janvier 2013		
IFRS 14	<i>Comptes de report réglementaires</i> (traduction officielle en cours)	1 ^{er} janvier 2016		
IFRS 15	Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients	1 ^{er} janvier 2018		
IFRS	Contrats de location	1 ^{er} janvier 2019		

N°	Titre	1 ^{re} application	Retrait complet	Remplacé par
16				
IFRS 17	Contrats d'assurance	1 ^{er} janvier 2021		

REFERENCES

Bibliographie :

Titres	Auteur(s)	Edition	Année
L'essentiel des normes comptables internationales	Tort, Eric	Gualino	2017
La consolidation des comptes : Normes IFRS et comparaison avec les principes français actuels	Mesplé-Lassalle, Dominique	Maxima	2013
Normes comptables internationales IFRS : Les points clés du référentiel comptable international : les principales normes IAS/IFRS	Tort, Eric	Gualino	2018
Mémento IFRS 2018	Editions Francis Lefebvre	Editions Francis Lefebvre	2017
L'essentiel des IFRS	Andernack, Isabelle	Eyrolles	2013
Les états financiers consolidés IAS / IFRS	Bertin, Élisabeth	Gualino	2007
Le meilleur du DSCG 4 Comptabilité et audit	Micheline friederich Georges langlois	Sup'foucher	2008
Module : normes comptables internationales	Intec/cnam		

Webographie

www.focusifrs.fr
www.ifrs.org
www.iasplus.com
www.fatec-group.com
<http://public.iutenligne.net>
<https://www.compta-facile.com/>

www.leblogdesfinanciers.fr
<https://www.rcgt.com/fr>