

# LA CONSOLIDATION DES COMPTES

## INTERET + NECESSITE

La consolidation des comptes est une discipline de la Comptabilité approfondie, elle 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, elle est liée à l'analyse financière car nous permet de connaître les performances financières de sociétés.

La consolidation des comptes peut être confiée en interne à un consolideur opérant dans la direction financière du groupe ou en externe à un membre de l'ordre des experts-comptables.

### Champs du consolideur :

- Normes Comptables
- Juridique
- Fiscalité : Impact sur l'impôt (**DIFFERE # EXIGIBLE**)
- Stratégie
- Système d'information
- Organisationnel : Connaissance de l'organisation de l'entité. EX : **SPE / Entité Ad hoc**
- Management : Savoir planifier, organiser, contrôler.
- Evaluation des E/ses
  - ➔ A l'entrée du Périmètre : Savoir l'impact sur la performance
  - ➔ A la sortie : **Exclusions Obligatoires** ou **facultatives ?**

### Consolider, c'est...

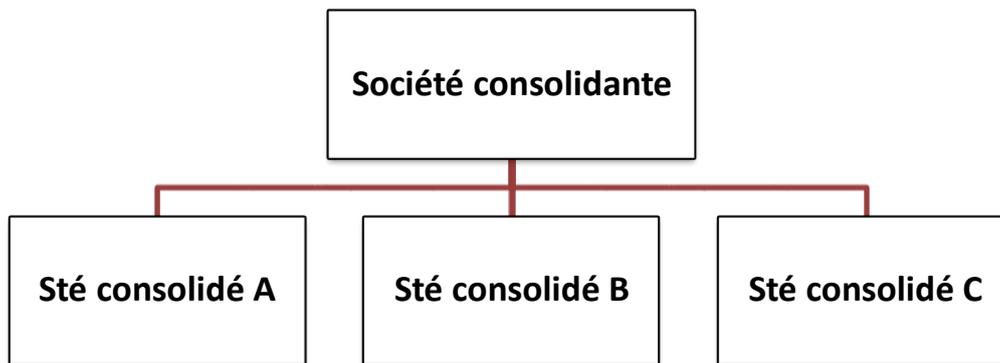
- Présenter les comptes du groupe comme une seule entité économique.
- Intégrer les données économiques et financières pour permettre une meilleure analyse et prise de décision

### Qui est concerné ?

- Toutes les Stés Commerciales.
- Les banques et Assurances

### Objectifs

- Offrir au lecteur une vision plus générale de la réalité économique (du patrimoine, de la situation financière et du résultat des entreprises consolidés)
- Utilisée par les dirigeants à des fins stratégiques (opérations de restructuration, de cession...)
- Avoir la valeur des actifs corrigée à la juste valeur à la date d'entrée  
**Normes IFRS -> juste valeur # Cours historique -> Fausse l'analyse.**
- certifier la solidité du groupe auprès des banquiers et des fournisseurs.



On doit obligatoirement avoir des **Titres de participation** pour parler de la consolidation.

Après on doit faire le passage des **comptes sociaux** vers **comptes consolidés**.

En déterminant la valeur des TP soit par la juste valeur (IFRS) soit par le Cours H (CGNC)

**Les retraitements se font sur les comptes consolidés et non pas les comptes sociaux.**

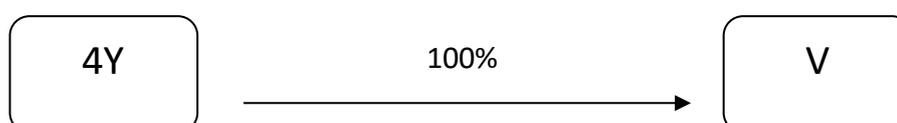
La consolidation s'agit donc d'agrèger les états financiers de la maison mère avec ceux des stés contrôlées afin de donner une image économique de l'ensemble du groupe

### Intérêt majeur de la consolidation : Neutraliser les opérations internes du groupe

- Neutraliser : Eliminer
- Les opérations internes : opérations intra-groupe  
EX : prêts, achats, ventes, entités Ad Hoc, SPE

#### **ILLUSTRATION :**

La sté Y produit des bouteilles d'eau gazeuse et les vend à la sté V qui en assure la distribution auprès des magasins de détail. L'organigramme du groupe Y&V est le suivant :



Les comptes de résultat de ces 2stés se présentent comme sui :

	Y	V
Ventes inter compagnie	1500	-
Ventes aux détaillants	-	<b>1600</b>
<b>TOTAL CA</b>	<b>1500</b>	<b>1600</b>
Achats inter compagnie	-	1500
Achats externes	<b>1400</b>	-
<b>TOTAL ACHATS</b>	<b>1400</b>	<b>1500</b>
<b>Résultat d'exploitation</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Dans cet exemple, si on ne consolide pas, on peut penser que le groupe Y&V a réalisé un CA global de 3100 (1500+1600) alors qu'en réalité le CA effectif que le groupe a réalisé avec les détaillants est de 1600 car **il faut éliminer le CA en interne**.

De même les achats ne sont pas au total e 2900 (1400+1500) mais uniquement de 1400 après élimination des achats internes.

→ **D'où la nécessité de neutraliser les opérations internes !**

	Y&V
<b>Ventes inter compagnie</b>	0
<b>Ventes détaillants</b>	1600
<b>TOTAL CA</b>	<b>1600</b>
<b>Achats inter compagnie</b>	0
<b>Achats externes</b>	1400
<b>Total des achats</b>	<b>1400</b>
<b>Résultat d'exploitation</b>	<b>200</b>

## CONCEPTS CLES

### 1. CONTROLE

**Selon IAS27** : Le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités

**Selon IFRS10** : Le nouveau modèle applicable en vertu de cette norme se fonde sur la présence de 3 conditions obligatoires à savoir :

- **POUVOIR** : Droits effectifs qui confèrent la capacité actuelle de diriger les **atés pertinents** de l'entité émettrice
- **DROITS AUX RENDEMENTS VARIABLES** : Rendement qui ne sont pas fixes et qui sont susceptibles de varier en raison de la performance de l'entité émettrice. (On utilise le terme rendement plutôt que profiter pour désigner que la variation peut être positive, négative ou les à la fois)
- **CAPACITE D'EXERCER LE POUVOIR POUR INFLUER SUR LES RENDEMENTS** : **Apport fondamental d'IFRS 10**

Les preuves de ces 3 conditions sont exigées par les auditeurs.

### 2. POURCENTAGE DE CONTROLE

C'est le % de droits de votes (DDV) que peut exercer la sté consolidante soit directement ou indirectement sur une filiale ou participation. Cela détermine si une sté entre dans le périmètre de consolidation.

Le % de Contrôle = Sommation DDV de stés détentrices de ces titres et placées sous contrôle de la sté mère

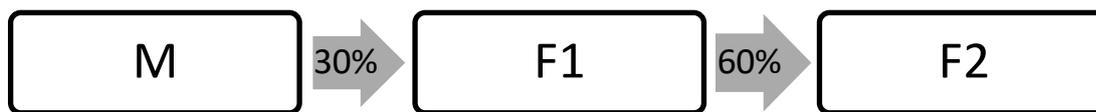
A relativiser par rapport à IFRS10, le calcul du % de Contrôle n'implique pas l'inclusion ou pas d'une sté dans le P de consolidation

#### EXEMPLE 1 :



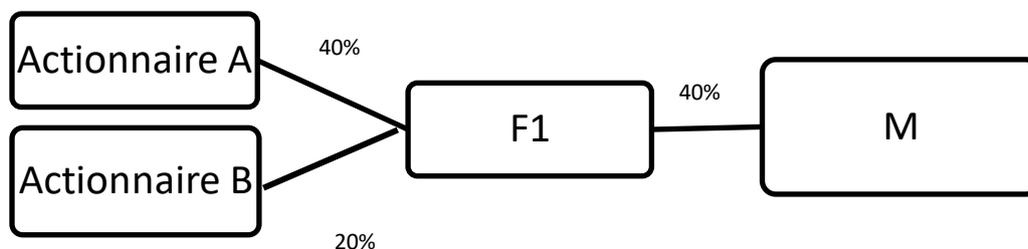
- M détient la majorité des DDV dans les assemblées de F1 et donc peut désigner des organes de direction.  
→ M exerce directement un contrôle exclusif sur F1
- On a F1 qui détient 30% de DDV dans F2 et puisque M contrôle exclusivement F1  
→ M exerce indirectement une influence notable sur F2

### EXEMPLE 2 :



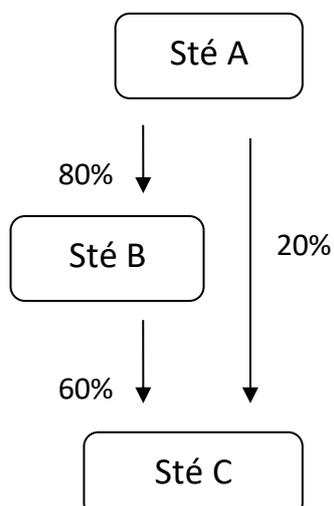
- M détient 30% des DDV dans F1
  - M exerce une influence notable sur F1
  - On a F1 qui détient 60% des DDV dans F2, mais puisque M ne détient pas la majorité de DDV dans F1
  - Le % de contrôle exercé par M dans F2 est nul
- ⇒ **Ce groupe est constitué que de M et F1**

### EXEMPLE 3 :



- M détient 40% des DDV dans F1
  - En absence d'autres précisions on dit que M exerce une Influence notable.
  - Si les actions détenues par B sont des **actions dividendes prioritaires**
  - Le % de contrôle de M sur F1 sera modifié et sera de :  $40\% (100\% - 20\%) = 50\%$
- ⇒ **M exerce alors un Contrôle exclusif puisqu'elle a effectué la désignation des organes de direction de F1.**
- L'actionnaire B a droit aux bénéfices de F1 mais n'a pas de pouvoir sur les décisions lors des AGO/ AGE.

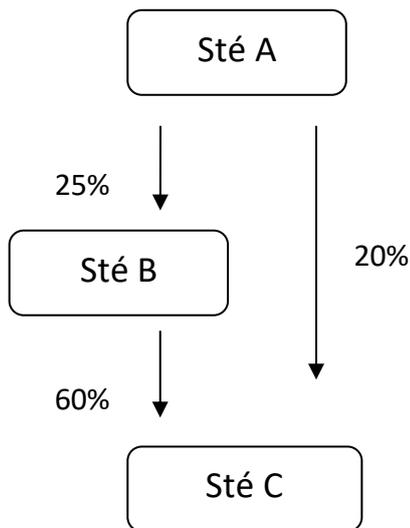
### EXEMPLE 4



	% Direct	% Indirect	Σ
B	80%	0	80%
C	20%	60%	80%

→ **A CONTROLE EXCLUSIVEMENT B ET C**

## EXEMPLE 5



	% Direct	% Indirect	Σ
B	25%	0	25%
C	20%	0	20%

**A n'a pas assez de DDV dans B pour la contraindre à exercer son DDV, d'où le % indirect nul !**

## EXEMPLE 6 : Cas de DDV DOUBLE

- M détient 40% du capital dans F1
  - Les actions de M sont les seuls à avoir des DDV doubles, dans ce cas on garde la partie des autres actionnaires.
- ➔ M détient 80% DDV grâce à 40% du capital.  
Le % de contrôle sera donc :  $[80\% / (80\% + 60\%)] * 100 = 57\%$
- ⇒ Malgré une part de Capital de 40%, M a un % de Contrôle de 57% dans F
- ⇒ Intégration globale avec une préservation DDV des autres actionnaires.

### 3. TYPES DE CONTROLE :

#### CONTROLE (EXCLUSIF)

**SELON IFRS 10** : Contrôle sans exclusif : Il y a contrôle d'une entité faisant l'objet d'un investissement si et seulement si les 3 conditions sont remplies.

**SELON CGNC** : On a 3 types de contrôle exclusif :

1. Contrôle de Droit : Quand la sté mère détient directement / indirectement la majorité des DDV dans les AG.
2. Contrôle de fait : Désignation pendant 2 exercices comptables successifs la majorité des membres des organes de direction.

La Sté consolidante ici peut contrôler en disposant directement / indirectement d'une fraction inférieure à 50% DDV sans qu'aucun autre actionnaire / associé n'ait détenu une fraction supérieure à la sienne.

**EXEMPLE :**



Infos complémentaires : M a désigné les membres des organes de direction durant 2016 et 2017

- 1<sup>ère</sup> condition vérifiée : désignation membres des organes de direction pendant 2 exercices successifs.
- 2<sup>ème</sup> condition vérifiée : détention d'une fraction DDV > que l'actionnaire.

→ Contrôle de fait.

Supposons que M cède à A1 5%

- Dans ce cas, on aura un dépassement de fraction vu que la part de l'actionnaire > DDV M
- Perte de contrôle
- ⇒ **Influence notable**

3. Contrôle contractuel/ statutaire : découle de l'influence dominante exercée en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, par exemple : concession d'exploitation, franchise...

**EXEMPLE :**



- On a nommé un gérant statutaire, ce qui influera surement les rendements.
  - Avec les 10% normalement, on est en dehors du P de conso, mais les statuts donnent le pouvoir.
- Contrôle statutaire
- ⇒ **Intégration globale**

**EXCEPTION RUPTURE CHAINE DE CONTROLE :** On peut intégrer dans le P de conso une sté détenu avec une % de Contrôle de 5% mais qui réalise un CA (bénéfice) important !

En audit, on l'explique par le caractère significatif !

### CONTROLE CONJOINT (si % = 50%)

Quand un nombre d'associés X contrôlent conjointement une société avec présence d'unanimité entre eux.

X = Aucune précision dans les références normatives n'a été faite par rapport au nbr d'associés possibles !

**Selon CGNC** : C'est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les pô financières et opérationnelles résultant de leurs accords.

**Selon IAS31** : En présence d'un accord conjoint, est ce qu'il s'agit d'une activité conjointe ou opération conjointe ?

- Sté conjointe / Joint venture : Les Co entrepreneurs ont seulement droit sur l'actif. MEE
- Até conjointe / Joint operation : Les partenaires ont droit sur l'actif et des obligations sur le passif.

CONSO L PAR LIGNE

**Selon IFRS11** : Le contrôle conjoint n'existe que dans le cas où les décisions concernant les atés pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.

On doit vérifier la structure des associés, et l'unanimité !

→ Mise en équivalence/ consolidation ligne par ligne

### INFLUENCE NOTABLE

- 20% + faire attention aux infos complémentaires

**Selon IAS28 § 2** : L'IN est le pouvoir de participer aux décisions de politiques fin et op de l'e/se détenue, sans toutefois exercer un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.

Donc Pas de contrôle de décisions, pas de quota, juste une réévaluation, dans ce cas on a des dividendes à récupérer de chez le consolidé

→ Mise en équivalence (CGNC + IFRS)

2 consolidantes peuvent consolider une entité par un contrôle conjoint mais JAMAIS UN CONTROLE EXCLUSIF

RAPPEL : LE DEGRE DE CONTROLE EST DEFINI SELON LE NOMBRE DDV ET NON PAS LE NOMBRE D' ACTIONS

#### 4. LE POURCENTAGE D'INTERET :

Alors que le % de Contrôle permet de déterminer le poids politique d'une entreprise sur une autre (DDV), le %  $\hat{I}$  permet de déterminer le % de patrimoine qu'une société détient sur une autre (dividendes)

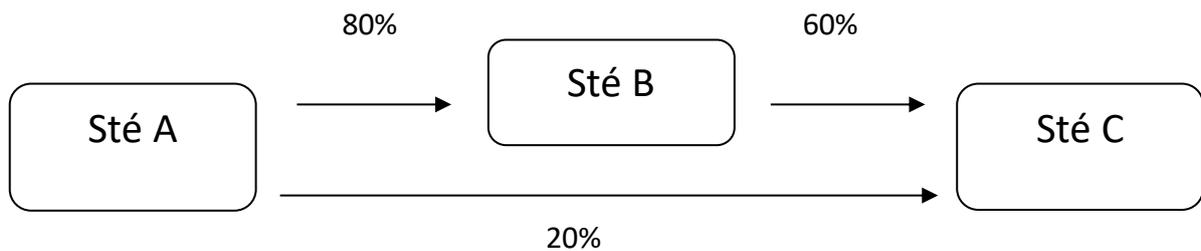
% d'intérêt = Sommation des pdts des % de détention de capital obtenu par chaque chaîne d' $\hat{I}$  reliant sté mère et entreprise concernée

##### EXEMPLE 1 :



- La quote part de M dans F1 est 60%
- La quote part de M dans F2 est  $60\% * 30\% = 18\%$

##### EXEMPLE 2 :



- %  $\hat{I}$  = % Directe + % Indirecte  
=  $20\% + (60\% * 80\%)$   
= 68%

#### 5. TAUX D'INTERET ET METHODE DE CONSOLIDATION

- Intégration Globale : Contrôle exclusif, le taux d'intérêt n'est pas très utilisé !  
CGNC : Tenir compte des  $\hat{I}$  **minoritaires** (ne pas négliger les autres associés)  
IFRS : on utilise plutôt le terme part de participation ne donnant pas le contrôle.  
**On cherche la valeur qui revient aux autres associés. (compte résultat+réserves)**  
S'il n'y a pas d'associé -> pas de %  $\hat{I}$
- Intégration proportionnelle : Basée sur le %  $\hat{I}$  -> facteur principale  
= Proportion %  $\hat{I}$  \* (Compte bilan + CPC) -> **Responsabilité à hauteur de % $\hat{I}$**
- Mise en équivalence : le taux d'intérêt n'est pas très utilisé ! (résultat+kp)  
On cherche à préserver nos droits  
On évalue la part des comptes consolidés dans les comptes de la consolidante :  
**On cherche la valeur qui revient à la consolidante**

## 6. LE PERIMETRE DE CONSOLIDATION

- Le choix du périmètre a un impact direct sur l'image économique de la sté consolidante.
- Faute de détermination -> Etats fin erronés -> Analyse fin (-) -> problème en audit !
- Le P de Conso représente les stés qui doivent être consolidés, autrement dit les stés contrôlées par la sté consolidante.
- Si la sté consolidante n'exerce aucun contrôle sur une sté, on peut dire que cette dernière est exclue du P.
- La détermination du P de conso est donc liée à l'identification du type de contrôle exercée par la consolidante.

	CGNC	IFRS
<b>Contrôle exclusif</b>	Intégration globale	Intégration globale
<b>Contrôle conjoint</b>	Intégration proportionnelle	Mise en équivalence, Consolidation ligne par ligne
<b>Influence notable</b>	Mise en équivalence	Mise en équivalence

### SELON CGNC :

#### A INCLURE :

- Le principe de base est de consolider toutes les entreprises contrôlées soit exclusivement, conjointement ou sous influence notable.
- Les exceptions à ce principe doivent être mentionnées dans l'ETIC.
- On peut retenir dans le P des entreprises qui n'ont pas des conditions remplies mais qui améliorent l'image, elles représentent des caractères significatifs, en audit on doit présenter le % de CA, % R net !

## A EXCLURE : JUSTIFICATIFS DOIVENT ETRE MENTIONNES EN ETIC.

### EXCLUSIONS OBLIGATOIRES :

- Des restrictions (limites) sévères (annulant le contrôle) et durable (illimité) remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur l'e/se  
Exemple : nationalisation. = IFRS
- Annulation des comptes /Déconsolidation :
  - d'écritures comptables.
- Les possibilités de transfert de fonds par la filiale : l'impossibilité de récupérer les fonds.

### EXCLUSIONS FACULTATIVES :

- Acquisition des titres uniquement en vue d'une cession ultérieure (spéculation) # principe de transparence.
- La filiale ne représente qu'un î négligeable par rapport à l'objectif de l'image fidèle du patrimoine de l'entité consolidé.  
Dépend de la vision d'auditeur.

**LORS DE L'INSPECTION D'ADMIN FISCALE ou D'AUDIT LEGAL : AMENDES & PENALITES / REJET COMPTABLE : par exemple pas de base pour juger l'impôt à payer -> on paye un impôt forfaitaire -> Détériorisation des états financiers -> Vérifier qu'il n'existe aucun cas d'exclusion obligatoire dans le P de consolidation.**

### SELON IFRS

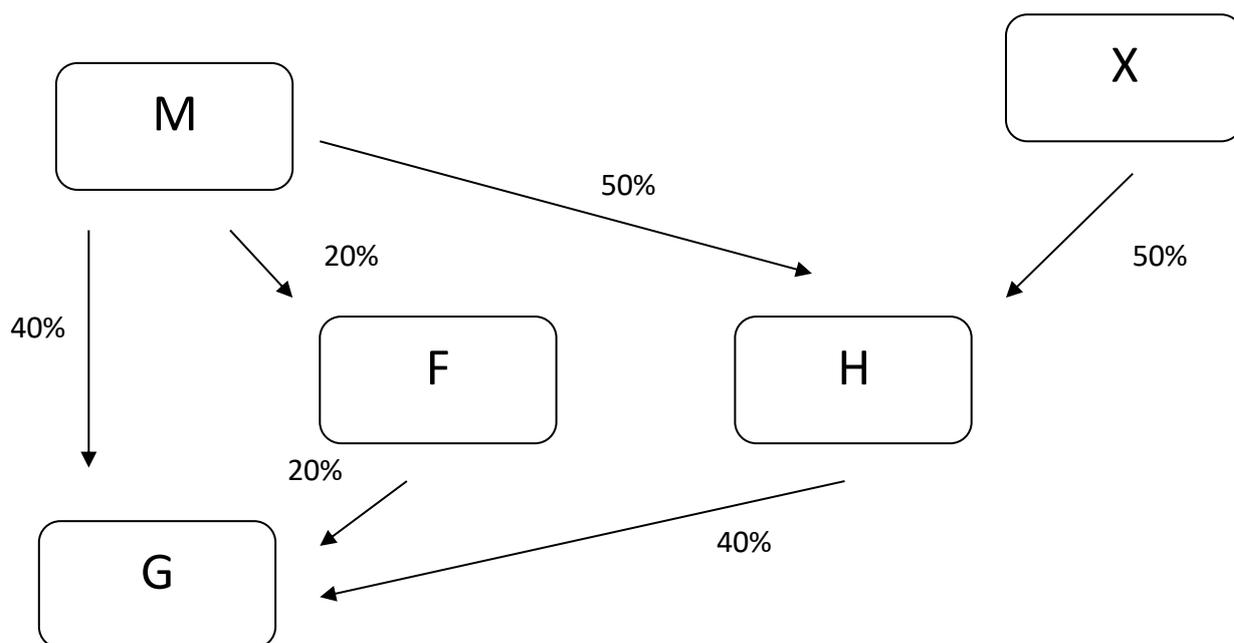
#### A INCLURE :

- La norme IFRS10 expose l'obligation de produire des comptes consolidés pour toute société qui contrôle une ou plusieurs autres, sans toutefois nommer ce contrôle.  
IFRS10§5 précise : « Quelle que soit la nature de ses liens avec une entité, l'investisseur doit déterminer s'il est une sté mère en évaluant s'il contrôle l'entité faisant l'objet d'inv »
- De même, Toutes les entités dont la sté mère a le contrôle entrent dans le P de conso quoique ce soit leur Até ou leur but de contrôle.

#### A EXCLURE :

- - On suppose que les 3 conditions soient remplies et qu'on va exclure.
- Même exclusions obligatoires que le CGNC.
- - Selon la norme IFRS 10§4 : Une sté mère doit présenter des états financiers consolidés, sous réserve que toutes les conditions soient remplies, MAIS qu'elle n'y est pas tenue si elle est :
  - « Une filiale détenue totalement ou partiellement par une autre entité et ses autres propriétaires (y compris ceux qui n'ont pas, par ailleurs DDV) ont été informés de la non préparation d'états financiers consolidés par la sté mère, et ne s'y opposent pas.
  - Que ses instruments de capitaux ou de dettes soient négociés sur un marché #
  - Qu'elle n'a pas déposé ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation de Valeurs mobilières.

## APPLICATION 1



### 1- % du contrôle

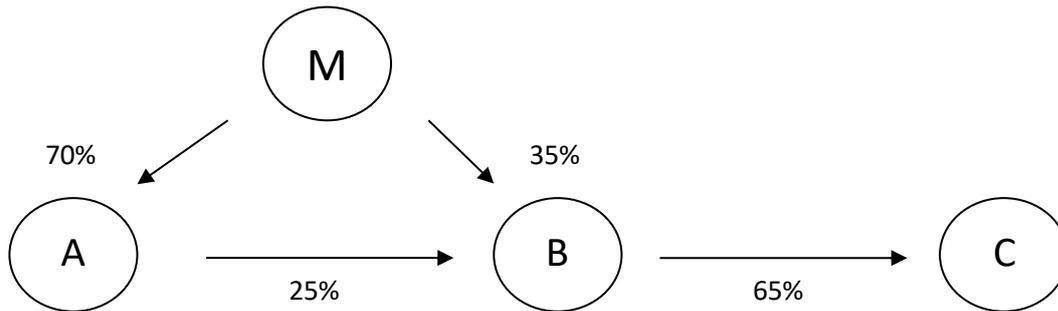
Sté	% Direct	% Indirect	$\Sigma$	Types de C	Méthode de conso
F	20%	0	20%	IN	MEE (IFRS = CGNC)
G	40%	0	40%	IN	MEE (IFRS = CGNC)
H	50%	0	50%	CC	CGNC=IP / IFRS=MEE

- On a H1 : présence d'infos complémentaires
  - Existence d'un contrat entre M et X
  - Unanimité
    - ➔ Pas de rupture de chaîne du contrôle
- On a H2 : Absence d'infos complémentaires
  - ➔ Rupture de chaîne du contrôle.

### 2- % d'intérêt

Sté	% Direct	% Indirect	$\Sigma$
F	20%	0	20%
G	40%	$(20\% * 20\%) + (40\% * 50\%)$	64%
H	50%	0	50%

## APPLICATION 2



### 1- % du contrôle

Sté	% Direct	% Indirect	Σ	Types de C	Méthode de conso
A	70%	0	70%	CE	IG (CGNC =IFRS)
B	35%	25%	60%	CE	IG (CGNC =IFRS)
C	0	65%	65%	CE	IG (CGNC =IFRS)

### 2- % d'intérêt

Sté	% Direct	% Indirect	Σ
A	70%	0	70%
B	35%	70%*25%	52.5%
C	0	(70%*25%*65%) + (35%*65%)	34.125%

## APPLICATION 3

La sté Amboise SAS détient les actions des stés suivantes :

- Bègle SA à hauteur de **10%** de son capital
- Charlon SARL à hauteur de **35%** de son capital
- Douvre SA a hauteur de **6%** de son capital, le solde du capital est détenu par des **actionnaires qui n'interviennent pas dans la gestion.**

Cette sté a conclu un **accord** qui donne à Amboise SA la possibilité d'utiliser ses actifs de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.

- Eveux SA à hauteur de **75%** de son capital, ces **titres ayant été acquis en vue de les revendre et d'en tirer une + value.**
- Folkestone UKLTD à hauteur de **65%** de son capital.
- George US INC à hauteur de **99%** de son capital mais cette sté est située sur une île dont le gouvernement a décidé de **nationaliser les e/ses détenues par des capitaux étrangers.**

**TAF :**

- Selon chaque référence normative, quelles sont les stés à inclure/exclure du P de conso ?
- Si incluse, quel type de contrôle et quelle méthode de consolidation ?

Sté	CGNC	IFRS	A INCLURE	
			TYPE DE C	METHODE DE CONSO
Bègle	A EXCLURE : >20% et manque d'infos Complémentaires	A EXCLURE : >20% et manque d'infos Complémentaires	-	-
Chalon	A INCLURE : existence du pouvoir	A INCLURE	INFLUENCE NOTABLE	MEE
Douvre	A INCLURE : L'e/se a le pouvoir et est la seule à intervenir dans la gestion ; Conclusion d'un accord.	A INCLURE (sous condition de vérifier le lien)	IFRS -> CONTROLE CGNC -> <b>CONTROLE DE FAIT</b> ou bien <b>CONTROLE CONTRACTUEL</b>	INTEGRATION GLOBALE
Eveux	EXCLUSION FACULTATIVE : Intention de cession de titres	A INCLURE (sous condition de vérifier le lien)	IFRS -> CONTROLE	INTEGRATION GLOBALE
Folkestone	A INCLURE : existence du pouvoir	A INCLURE (sous condition de vérifier le droits aux Rendements Variables et le lien)	IFRS -> CONTROLE CGNC -> CONTROLE DE DROIT	INTEGRATION GLOBALE
George US INC	A EXCLURE OBLIGATOIREMENT : Restrictions sévères et durables (nationalisation)	IDEM A EXCLURE : Aucun pouvoir, aucun droit aux Rendements variables et donc absence de lien)	-	-

EN IFRS : PRESENCE DE 3 CONDITIONS -> DIRECTEMENT CONTROLE, PAS LA PEINE DE MENTIONNER LE TYPE !

## Cas d'Acquisition des titres uniquement en vue d'une cession ultérieure

En CGNC, il s'agit d'une exclusion facultative -> influence d'audit.

L'inconvénient ici est qu'on peut jongler avec les situations, inclure quand on veut améliorer et exclure pour en profiter

Si on choisit d'inclure ceci donnera une fausse image sur la vraie performance financière de sté vu que ces titres peuvent améliorer les ratios ce qui peut biaiser la consolidation et ceci n'est pas apprécié par les investisseurs.

EN IFRS, on est plus clair dans ce point, cette intention ne vaut rien, l'audit n'influence pas, il suffit de vérifier les 3 conditions !

L'audit légal -> audit des états consolidés -> juger la fiabilité -> juger l'inclusion/l'exclusion du périmètre.

L'audit contractuel -> vérifier l'analyse financière -> Recommandations, amélioration, conseil :  
Inclure/exclure ?

JAMAIS UN AUDIT SANS REFERENTIEL

## Entités comprises dans les états financiers consolidés « IFRS »

- La notion de « consolidation » en IFRS comprend uniquement l'entité mère et ses filiales, cad les participations contrôlées.
- Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés sauf si elle se qualifie en tant qu'entité d'investissement ou sauf exemptions particulières.
- Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, stés d'investissement à capital variable et autres entités similaires qui ne se qualifie pas en tant qu'EI.

## Les exemptions de consolidation (IFRS10)

Sous certaines conditions, les sous groupes sont exemptés de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés lorsqu'ils sont eux-mêmes sous le contrôle d'une sté qui les inclut dans ses comptes consolidés.

### 2 SCENARIOS POSSIBLES

Le sous groupe profite de l'exemption. Exemple : problème opérationnel surtout si le nombre de filiales est important (cas Nestlé)

Malgré l'exemption, la sté mère oblige les sous groupe de consolider leurs filiales « conso par palier », ceci permet de faciliter la tâche aux consolideurs de la sté mère, ceci n'est pas obligatoire mais largement pratiqué !

## Entités d'investissement (IFRS 10,12 ,13 / IAS39)

Par exception, une EI doit consolider une filiale qui fournit à l'entité elle-même ou à d'autres parties des services/ atés liés à l'investissement. (Infos complémentaires=Risques)

→ Ratio d'analyse financière aux investisseurs des entités non consolidés.

Une EI qualifiée doit comptabiliser ses inv dans les entités qu'elle contrôle, des entreprises associés et des e/ses à la juste valeur par le biais de compte résultat/

Pour être qualifiée d'EI, une entité doit présenter 3 éléments essentiels et une ou plusieurs caractéristiques types. (3+1)

Les éléments essentiels sont les suivants :

- 1- L'entité obtient des fonds d'un ou plusieurs inv dans l'objectif de leur fournir des **services de gestion d'inv** (#épargne)
- 2- Déclare à ses investisseurs qu'elle a pour objet d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de **plus value en capital et/ou de revenus d'inv.**
- 3- Elle évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses inv sur la base de la **juste valeur** (#Cours historique)

Les caractéristiques types sont les suivants :

- 1- Détenir plus d'un investissement
- 2- Détenir plus d'un investisseur
- 3- Les investisseurs ne sont pas des parties qui lui sont liées (# associés)
- 4- L'entité détient des droits de propriété sous forme de titres de capitaux ou d'instruments similaires.

Sociétés mères d'EI

- L'exemption de consolidation est obligatoire pour la sté mère d'une EI qui elle-même se qualifie en tant que telle.
- L'exemption de consolidation ne s'étend pas aux états financiers consolidés de la sté mère d'une EI si elle n'est pas elle-même une EI : elle doit dans ce cas consolider toutes ces filiales.

Infos à fournir :

- Une EI publie des données quantitatives sur son exposition aux risques liés à ses filiales non consolidés.
- Lorsqu'une EI ne présente pas de caractéristiques types elle publie les jugements et hypothèses significatives ayant servi à établir qu'elle se qualifie en tant que telle. ( Ho significative proche de condition)  
→ Dépendre du jugement d'auditeur.

## Activités abandonnées (IFRS5)

### Classement

Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente.

Les activités abandonnées concernent uniquement des activités représentant une ligne d'activité ou une zone géographique principale et distincte ou des filiales acquises exclusivement en vue de la revente.

### Présentation

Les activités abandonnées font l'objet d'une présentation séparée dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.

L'état du résultat net et des autres éléments du capital groupe comparatif est retraité afin de présenter séparément les actifs abandonnés de la dernière période présentée

### CAS PARTICULIER : FILALES DETENUES UNIQUEMENT EN VUE D'UNE VENTE IFRS5- IFRS13- IFRIC17

Ces filiales sont consolidées même si elles sont détenues uniquement en vue d'une vente. Elles sont classées comme détenues en vue de la vente et éventuellement en actifs abandonnés si elles remplissent les critères.

KPMG 2015 PANORAMA DU REF IFRS

## LES ETAPES DE LA CONSOLIDATION DES COMPTES

---

<b>Phase Conceptuelle</b>	1- Définition des règles de consolidation et du périmètre de consolidation. 2- Retraitements et reclassements des comptes individuels
<b>Phase d'harmonisation</b>	3- Conversion des comptes libellés en devises étrangères 4- Sommation des comptes des stés intégrés.
<b>Phase d'interférence</b>	5- Elimination des comptes et op réciproques
<b>Phase méthodologique</b>	6- Intégration globale : répartition des capitaux et élimination des titres. 7- Intégration proportionnelle : élimination des capitaux et des titres. 8- Mise en équivalence : Evaluation des titres.
<b>Phase finale</b>	9- Elaboration des documents de synthèse.

---

**ECART DE CONVERSION : Cas de comptes libellés en monnaie étrangère, Selon « REGLEMENTATION FRANCAISE »**

**Ordre**

- La conversion est effectuée à la fin des travaux de pré consolidation (au niveau d'ordre)
- En ce qui concerne les autres retraitements, l'ordre n'est pas obligé.

**Méthodes de conversion**

- La méthode de conversion est totalement indépendante de la méthode de consolidation
  - On a 2 méthodes : COURS HISTORIQUE ou bien COURS CLOTURE
  - Avant de convertir, on doit déterminer la monnaie de fonctionnement de l'entité à consolider :
- Soit la monnaie locale (entité dite autonome : ses actionnaires maîtrisent les décisions op et fin)
- Dans ce cas c'est le COURS DE CLOTURE (cours moyen de la période)

**EXCEPTION : Capitaux propres seront convertis au COURS HISTORIQUE**

- Soit la monnaie nationale de l'entité dominée, dans la présence des autres parties qui décident pour elle (entité dite non autonome), c'est le cas d'établissement des comptes dans une autre monnaie par une e/se qui intervient dans la gestion de l'entité à consolider : holding, extensions d'exp.
- Dans ce cas COURS HISTORIQUE, c'est le cours d'entrée des éléments dans le patrimoine.

**EXCEPTION : les éléments monétaires et les charges autres que la dotation, seront convertis par le cours moyen de la période**

**RAPPEL : ADHOC sont considérés comme non-autonomes**

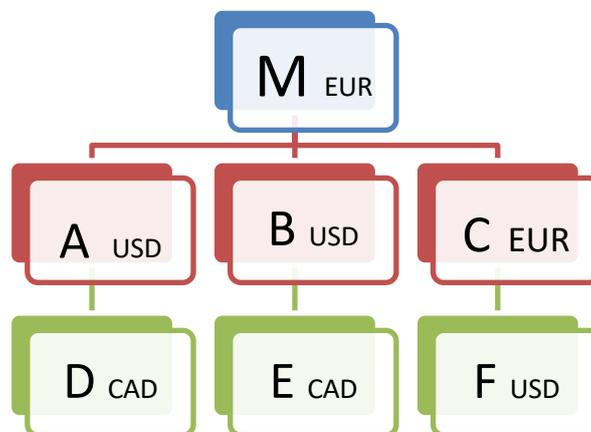
## APPLICATION

A, B, C, D sont autonomes de point de vue économique et financier

B intervient de manière prépondérante dans le financement de E (scenario de financement et pas d'activité)

L'activité principale de F consiste à revendre les produits achetés à C

TAF : Déterminer la monnaie de fonctionnement et la méthode de conversion.



E/se	M.LOC	M.FCT	CH	CC
M	EUR	EUR	-	-
A	USD	USD	-	USD > EUR
B	USD	USD	-	USD > EUR
C	EUR	EUR	-	-
D	CAD	CAD	-	CAD > EUR
E	CAD	USD	CAD > USD	USD > EUR
F	USD	EUR	USD > EUR	-

- A, B, C, D sont autonomes > Cours de clôture sauf pour les capitaux propres > CH
- E est non autonome
- F est une entité ad hoc et donc non autonome

## TRAITEMENT DES ECARTS DE CONVERSION SELON LES NORMES IFRS IAS 21,29 6/12

### **Détermination de la monnaie de fonctionnement**

- Une entité évalue ses actifs, passifs, pds et charges dans sa monnaie de fonctionnement, qui correspond à la monnaie d'environnement économique principal dans lequel elle exerce ses activités

### **Conversion des transactions**

- Les transactions qui ne sont pas libellés dans la monnaie fonctionnelle de l'entité représentent des transactions en monnaie étrangère
- Les écarts de change afférant sont généralement comptabilisés en Résultat net (IFRS)  
# Dans la comptabilité marocaine, les écarts de conversion sont comptabilisés dans l'actif et passif circulants, et au niveau du cpc, sont mentionnés dans les provisions liés aux pertes de change.

### **Principales divergences par rapport à la RF**

- Les écarts de change latents liés à la conversion des transactions en monnaie étrangère ne sont pas toujours comptabilisés au compte de Résultat.
- Dans les comptes sociaux, sauf cas particuliers, seules les pertes de change latent sont comptabilisées en résultat via une provision pour perte de change.
- Dans les comptes consolidés, la comptabilité de tous **les écarts de change latents en résultat est la méthode préférentielle** mais il est également possible de maintenir le traitement réalisé dans les comptes sociaux.

### **Conversion des états financiers des activités à l'étranger (de la monnaie fct à la monnaie de présentation)**

- Les états financiers des actés à l'étranger sont convertis comme suit de leur monnaie fct à la monnaie de présentation :
  - Les actifs et passifs convertis au CC
  - Les produits et charges sont convertis au cours d'entrée en vigueur de la date de transactions ou au cours moyen si cela est approprié
  - Les composants des capitaux sont convertis au cours de change à la date de transactions (date d'entrée de l'élément)  
# RF – cours historique
- Le goodwill et les ajustements de juste valeur constatés lors d'un regroupement d'e/ses qui sont relatifs à une acté à l'étranger sont considérés comme des actifs de l'actif à l'étranger et se trouvent donc exprimés dans sa monnaie fonctionnelle (CH remplacé par la juste valeur)
- Les écarts de conversion liés à la conversion des états financiers des actés à l'étranger sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global et accumulés dans une composante séparée des capitaux propres.
- Les montants attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle sont comptabilisés en tant que tels.

#### **RAPPEL : EN IFRS**

- On comptabilise les écarts de conversion d'un seul exercice en résultat net.
- On comptabilise le cumul des écarts de conversion dans les capitaux propres.
- Les parts ne donnant pas le contrôle sont comptabilisés séparément # (Intérêts minoritaires en CGNC et RF)

## Recherche 1: Droit de vote potentiels Q EXAM

*Selon IAS2 :* En pratique, il convient de s'entendre sur la notion de droits de vote et de se référer, pour cela, à l'examen de l'article 1 de la norme IAS 27 révisée ! Cet article vise les modalités de prise en compte des droits de vote, en définissant la notion de droits de vote potentiels et en précisant leur incidence sur la détermination du contrôle exercé

L'article 1 précise que l'existence et l'effet de droits de vote potentiels exerçables ou convertibles, y compris les droits de vote potentiels détenus par d'autres actionnaires, doivent être pris en considération pour apprécier lequel des actionnaires détient le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité. Seuls doivent être pris en compte les droits de vote potentiels effectivement exerçables ou convertibles, de sorte que se trouvent exclus du calcul des droits de vote ceux résultant des droits donnant ultérieurement accès au capital dont l'exercice ou la conversion ne pourra intervenir qu'au cours d'une période future +par exemple, fenêtre de conversion d'obligations convertibles en actions non encore ouverte à la date d'appréciation du contrôle, ou est subordonné à un événement future

En définitive, l'application des normes IAS-IFRS est susceptible, en présence de droits susceptible de donner ultérieurement accès au capital d'une filiale, immédiatement exerçables ou convertibles, de mettre en évidence, après prise en compte de la totalité des droits de vote (effectifs et potentiels), l'existence d'un contrôle exclusif sur cette filiale, notamment à raison de la détention majoritaire de l'ensemble des droits de vote, toutes catégories confondues.

*Selon IFRS 10 / 12 :* *Droits de vote potentiels devant être considérés pour apprécier le contrôle, mais seulement s'ils sont "substantifs" (substantive).*

Les droits de vote potentiels sont substantifs lorsque le détenteur a la capacité pratique d'exercer ses droits et lorsque ces droits sont exerçables. Sa décision en la matière nécessite l'exercice du jugement. Les droits de vote potentiels peuvent devoir être considérés même s'ils ne sont pas immédiatement exerçables.

## Recherche2 : Différence entre joint-venture et joint-operation

En l'absence de précision dans le CGNC, l'IAS 31(remplacée par IFRS11) précise qu'en présence d'un accord conjoint, il faut se poser la question, s'il s'agit d'une activité conjointe ou d'une entité conjointe ?

Dans une sté conjointe appelée aussi Joint venture, les co-entrepreneurs ont seulement un droit sur l'actif net de l'entité, la méthode de consolidation qui s'applique à ce type est la mise en équivalence.

Dans une acté conjointe appelée aussi Joint operation, les partenaires ont des droits séparés sur les actifs d'une part, et/ou des obligations et des risques relatifs aux passifs d'autre par la méthode de consolidation qui s'applique à ce type est une nouveauté IFRS, il s'agit de la consolidation par ligne.

### Recherche 3: Différence entre impôt différé et exigible

Si l'impôt exigible donne une information unique, celle de l'impôt dû à la clôture de l'exercice, l'impôt différé tient compte de la dette ou créance d'impôt totale, quel que soit son exercice de rattachement.

Parler d'**impôt différé** et d'**impôt exigible**, c'est avant tout comparer l'**évaluation de l'impôt** dans les **comptes consolidés** des grands groupes avec celle des **comptes individuels** des entreprises moins importantes. La **première** notion consacre une **vision économique de l'impôt**, la seconde correspond au **droit fiscal**.

Dans les comptes individuels des **petites entreprises**, le résultat fiscal est très proche (pour ne pas dire identique pour les plus petites d'entre elles) du résultat comptable avant impôt. Une **tolérance** leur permet d'**utiliser les règles fiscales** à la place des règles comptables pour leurs comptes annuels. Certains auteurs y voient un appauvrissement de l'information comptable au profit de la fiscalité.

Dans les autres entreprises et plus encore dans les comptes consolidés des groupes, le **résultat comptable** n'a que **peu de rapport** avec le **résultat fiscal**. Les **comptes consolidés** tiendront toujours compte de l'**intégralité de la dette ou créance d'impôt**. Les impôts différés seront comptabilisés sous conditions.

#### LA NOTION D'IMPOT EXIGIBLE DES COMPTES INDIVIDUELS

La charge d'impôt exigible, c'est l'impôt dû au titre de l'exercice. Comptabilisé à la clôture de l'exercice, ce montant ne tient pas compte de l'impôt futur, même si cet impôt naît d'opérations rattachées à l'exercice clos. La méthode est employée dans les sociétés à l'impôt sur les sociétés ou IS, elle n'est pas utilisée dans les entreprises à l'impôt sur le revenu qui ne comptabilisent pas l'impôt.

**Impôt exigible = résultat comptable avant impôt + réintégrations – déductions**

#### LA NOTION D'IMPOT DIFFERE DANS LES COMPTES CONSOLIDES

L'**impôt différé** naît des **différences temporaires** entre la valeur comptable et la valeur fiscale des actifs et passifs ou des produits et charges (selon que ces derniers sont non imposables ou non déductibles). Ainsi, lorsque les opérations **donnent naissance à un impôt futur, actif ou passif**, la dette ou créance d'impôt différé **est comptabilisée** dans les comptes consolidés.

On entend par impôt différé à la fois les **différences temporaires** et les **différences temporelles** ou différences **temporaires bilan**. Les différences temporaires sont les impôts à payer ou les créances à recevoir au cours d'exercices futurs. Un bon exemple de différence temporelle se trouve dans la créance d'impôt qui naît dans les déficits reportables.

La **plupart des retraitements de consolidation** obligent à enregistrer un impôt différé, actif ou passif.

## Recherche 5: Actions d'autocontrôle

L'autocontrôle est une situation survenant dans deux cas de figure.

Soit directement, lorsqu'une société détient des actions de son propre capital, par exemple suite à un rachat d'actions, Cela est signe fort pour le marché qui l'interprète par une sous évaluation du titre. En effet, l'entreprise n'achèterait pas ses propres actions si celles ci étaient surévaluées.

Soit indirectement, lorsqu'une première société détient des actions d'une seconde société, une filiale, qui possède elle-même certaines actions de la première société, C'est pour elle une manière indirecte de posséder ses propres actions. Les actions d'autocontrôle, quoiqu'il arrive, sont privées de droit de vote.

Elles peuvent servir plusieurs buts, l'un d'entre eux étant d'assécher la liquidité des titres et ainsi réduire le risque d'OPA.

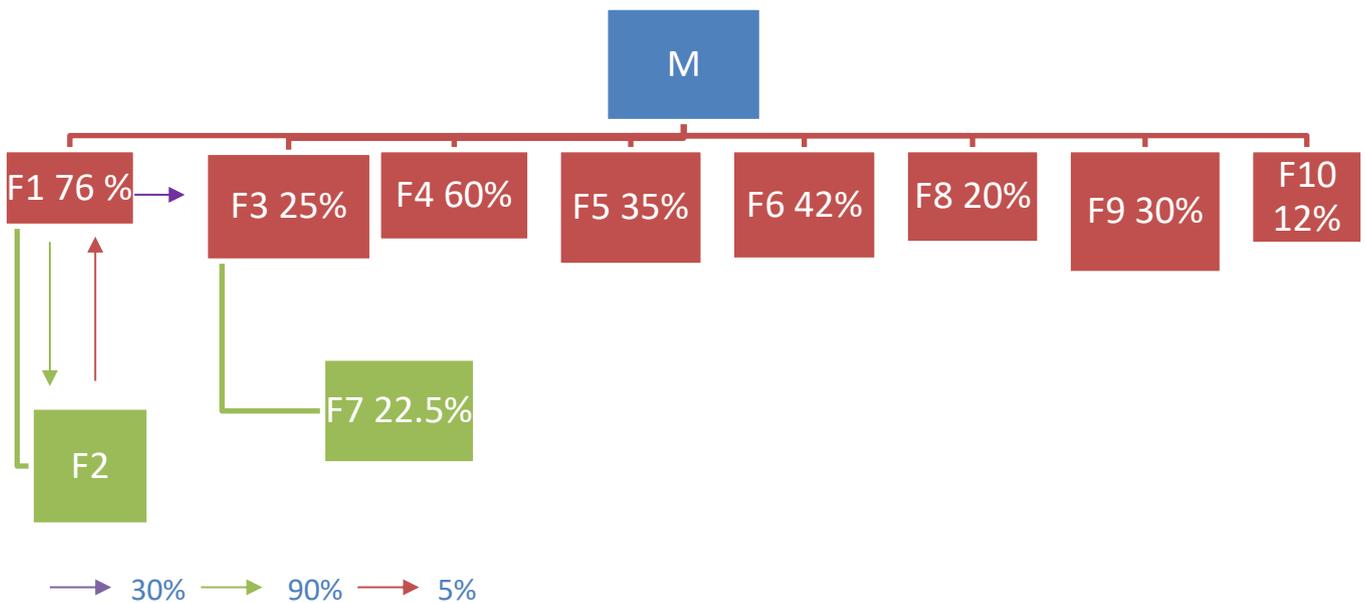
Aussi l'objectif peut être stratégique, l'entreprise rachète ses propres actions pour obtenir une partie des droits de votes et ainsi pouvoir influencer les prises de décisions en assemblée générale.

La dernière possibilité étant d'utiliser les actions rachetées pour les reverser par la suite aux actionnaires lors du versement du dividende ou les distribuer à ses salariés par l'intermédiaire de stocks options. C'est un moyen pour l'entreprise de garder ses liquidités qui sont très précieuses.

Les actions autocontrôlées ne peuvent, dans tous les cas, excéder 10% du capital social de la maison mère, la pratique de l'autocontrôle est cependant encadrée afin d'éviter certaines dérives.

En outre, les droits de vote attachés aux actions ainsi détenues sont annulés afin d'éviter que les décisions prises en assemblée générale ne le soient au profit des dirigeants en place.

### **EXEMPLE**



M détient 76% composé d'actions ordinaires

**F1** : P contrôle  $76\%/95\% = 80\%$   $100\%-5\%=95\%$   
 P intérêt  $0.76/(1-0.9*0.05) = 79.58\%$

**F2** : P contrôle 0.9 (F1 est sous c.exclusif)  $0+90\%=90\%$   
 P intérêt  $0.9*0.76 = 68,4\%$

**F3** : P contrôle  $0.25+0.30$  (indirect via F1) = 55%  
 P intérêt  $0.25+0.3*0.7958 = 0.4887$  (F1)

5000 actions 3000 actions DDV simple 1250 DDV double, il reste 750\* actionnaires.  
 $750^* = 5000 - 3000 - 1250$

**F4** : P contrôle  $3000/(3750+1250*2) = 48\%$   
 P intérêt  $3000/5000 = 60\%$  (on ne considère pas les DDV double)

EN IFRS ON LE  
 PREND EN  
 CONSIDERATION

1200 actions ordinaires ; M détient 420 et dispose DDV potentiel immédiatement exerçables à hauteur de 195 / condition : substantielle.

**F5** : P contrôle  $420/1200=35\%$  CGNC ;  $(490+195)/1200= 51,25\%$  IFRS  
 P intérêt  $420/1200 = 35\%$

N-4 : pouvoir de nommer les membres du directoire/ condition : pas d'autres actionnaires !  
 CGNC -> contrôle de fait -> IG IFRS -> contrôle (3conditions) -> IG

**F6 :** P contrôle 42%

P intérêt 42%

Capitaux p 3200 actions F3 720 actions dont 120 DDV prioritaires -> sans DDV (rien n'est mentionné)

Pas de rupture de la chaîne de contrôle

**F7 :** P contrôle 18.75% non consolidé ! -> 600/3200

P intérêt 11% ->  $720/3200 * 0.4887$

→ Peut être consolidé selon l'IFRS12, si elle a le pouvoir d'influer l'ordre des assemblés, par ex : POIDS FAMILIAL

Capitaux p 6000 actions M détient 1200 certificats d'investissement de propriété 3300 certif DDV

**F8 :** P contrôle  $3300/6000=55\%$

P intérêt  $1200/6000=20\%$

**RAPPEL Q EXAM : # entre certificats d'inv de propriété et ddv**

Certificat d'investissement propriété

- % de contrôle
- + % d'intérêt

Certificat d'investissement DDV

- + % de contrôle
- % d'intérêt

A signé un accord -> contractuel

Prendre les décisions collectivement -> unanimité

**F9 :** P contrôle 30%

P intérêt 30%

**F10 :** crée spécifiquement pour assurer la livraison des produits de M et de ses filiales, M a le pouvoir de décision et prise de risque

- AD HOC
- Contrôle exclusif (CGNC) : IG
- Contrôle (IFRS) : IG

## CORRIGE CONTROLE CONTINU 2 – EXAM 2014 2015

### F1 25%

$$\%C \ 500/3000=16\%$$

$$\%I \ 750/3000= 25\%$$

→ A NE PAS CONSOLIDER

### F2 6%

$$\% C \ 6\%$$

$$\% I \ 6\%$$

→ CGNC : CONTROLE EXCLUSIF CONTRACTUEL/ DE FAIT (conditions) IG

→ IFRS : CONTROLE (vérifier 2<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> condition) : IG

### F3 95%

$$\% C \ 95\%$$

$$\% I \ 95\%$$

→ CGNC : A EXCLURE FACULTATIVEMENT

→ IFRS : VERIFIER LES 2 D CONDITIONS : IG

### F4 80%

$$\% C \ 80\%/(100\%-10\%)= 89\%$$

$$\% I \ 80\%/(1-90\% * 10\%)= 88\%$$

→ CGNC : CONTROLE EXCLUSIF DE DROIT

→ IFRS : VERIFIER LES 2 D CONDITIONS

### F5 40%

$$\% C \ 40\%$$

$$\% I \ 40\%$$

→ CGNC : CONTROLE EXCLUSIF DE FAIT (condition de vérifier les fractions détenus par les autres actionnaires)

→ IFRS = IN = MEE

### F6 90% 10%

$$\% C \ 90\%$$

$$\% I \ 80\% * 90\% = 72\%$$

→ CGNC : CONTROLE EXCLUSIF DE DROIT

→ IFRS : A CONSOLIDER (aucune précision, on doit savoir que la sté M est elle-même EI pour appliquer l'exemption d'IFRS 10)

### L'approche économique :

Dans le cadre de l'optique de l'entité économique, la méthode de **l'intégration globale** repose sur cette approche. En effet, cette dernière reprend les éléments du patrimoine de la société consolidante, à l'exception des titres des sociétés consolidées. Ainsi, cette méthode consiste en un cumul des bilans et mise en évidence des intérêts minoritaires dans les capitaux propres.

– Le bilan reprend la totalité des actifs et passifs des filiales : il est tenu compte des plus-values latentes sur actifs identifiables ainsi que de l'écart d'acquisition payé par la société mère, majoré de celui qui serait revenu aux minoritaires (l'écart d'acquisition comprend donc à la fois la part des majoritaires et celle des minoritaires) ;

– Les intérêts minoritaires sont montrés à part dans le bilan, où ils apparaissent pour leur part dans la valeur estimée de la société lors de l'acquisition et sont considérés comme faisant partie des capitaux propres ;

– Pour ce qui concerne les résultats des transactions inter sociétés consolidées, ceux qui sont réalisés par une société du groupe (autre que la société mère) sont éliminés et répartis au prorata de chaque type d'intérêts, ceux réalisés par la société mère sont totalement éliminés et imputés sur la société mère uniquement ;

– Les intérêts minoritaires dans le résultat de l'exercice sont déduits au bilan pour être imputés dans la part revenant aux minoritaires. Dans le compte de résultat, le résultat consolidé est le résultat total (revenant à la société mère et aux actionnaires minoritaires)

### L'approche financière :

L'approche financière analyse les intérêts minoritaires comme des tiers. Elle tient compte du contrôle et se réfère à un concept de propriété indivise, partagée entre majoritaires et minoritaires.

Au bilan, les intérêts minoritaires sont classés dans la catégorie des dettes. Au compte de résultat, la part revenant aux minoritaires est présentée comme une charge, à déduire pour obtenir le résultat appartenant à la société-mère

Cette approche est concernée par **la méthode de la mise en équivalence**. En effet, l'évaluation dans le bilan de la société mère des titres de participation de la filiale à leur valeur nette comptable.

Dans ce cadre, cette optique privilégie un point de vue financier : les minoritaires sont des apporteurs de capitaux, qu'il convient d'informer, mais ceux-ci sont étrangers, et n'ont pas les caractéristiques des actionnaires de la maison-mère.

A cet égard, les comptes consolidés sont établis essentiellement pour les actionnaires de la société mère : ils ont pour objet de fournir aux actionnaires de la société mère la véritable valeur

comptable de leurs titres, compte tenu de l'activité directe de la société mère et de celle effectuée par l'intermédiaire de ses filiales.

- Le bilan reprend la totalité des actifs et des passifs des filiales. Il s'agit de la totalité de la valeur comptable majorée des plus-values revenant à la société mère, plus l'écart d'acquisition enregistré par cette dernière ;
- Les intérêts minoritaires sont montrés au bilan où ils apparaissent pour la part correspondant à la valeur comptable des actifs et passifs (y compris le résultat) et sont considérés comme une dette ;
- Les résultats des transactions inter-sociétés sont éliminés à concurrence de la part de la société mère ; la part des minoritaires est considérée comme réalisée avec des tiers ;
- Les intérêts minoritaires dans le résultat de l'exercice sont présentés à part.

### Approche patrimoniale

C'est aussi une méthode de la valeur marchande au prorata; qui est considéré comme une approche prudente car il exclut les intérêts minoritaires des états financiers consolidés

La méthode de **l'intégration proportionnelle** repose sur l'approche patrimoniale, qui consiste à intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entreprise consolidée, après retraitements éventuel ; aucun intérêt minoritaire n'est donc constaté la société mère élimine la quote-part des transactions en amont et en aval

- Les états financiers: destinés uniquement aux actionnaires de la société mère; considère l'entité consolidée comme une extension du parent et ce que le parent contrôle; considère les actifs et les passifs de la filiale comme appartenant à la société mère; aucun MI n'est signalé car il représente un intérêt n'appartenant pas au parent;
- Intérêts minoritaires: aucune reconnaissance n'est accordée aux intérêts minoritaires en ce qui concerne les créances sur l'actif net ou le résultat net; pas de reporting des intérêts minoritaires sur les états financiers consolidés.
- Résultat net consolidé: résultat de l'ensemble de l'entité consolidée qui est ensuite réparti entre la société mère et les intérêts minoritaires. la société mère inclut sa quote-part du résultat des filiales et élimine 100% des gains et pertes non réalisés.
- Gains et pertes: la société mère élimine la quote-part des transactions en amont et en aval.

### Approche mixte (Economique&Financière) :

Dans cette conception, les comptes consolidés ont pour objet de fournir aux associés de la société mère la véritable valeur de leurs titres, mais à l'intérieur d'une entité économique englobant intérêts majoritaires et minoritaires.

D'autre part, l'approche financière est maintenue pour le traitement du goodwill. En effet, il y a dégagement d'un écart d'acquisition lié à l'achat complémentaire de titres. Ce nouvel écart est traité de la même manière que l'écart d'acquisition initial. Il est ajouté à celui-ci et inscrit dans l'actif immobilisé. On peut remarquer, toutefois, que le maintien des écarts d'évaluation (à la différence de l'approche de la société-mère) a une conséquence sur le nouvel écart d'acquisition. Celui-ci comprend, en partie, des variations de valeur correspondant à des éléments identifiables

- Le bilan : Il reprend la totalité des actifs et des passifs des filiales. Il s'agit de la totalité de la valeur comptable, majorée des plus-values latentes (part des majoritaires et des minoritaires) et de l'écart d'acquisition payé par la société mère ;
- Les intérêts minoritaires : Ils constituent une rubrique spécifique du bilan où ils apparaissent entre les dettes et les capitaux propres du groupe.
- Les résultats des transactions inter-sociétés : sont éliminés et répartis entre chaque type d'intérêts pour la filiale ou imputés totalement à la société mère s'ils sont réalisés par celle-ci.
- Les intérêts minoritaires dans le résultat sont présentés dans le compte de résultat et le résultat consolidé est la part revenant à la société mère.

## THEME N2 : POURCENTAGE DE CONTROLE ET D'INTERET

### Pourcentage de contrôle

Il est utile lors de la détermination du périmètre de consolidation et des méthodes à utiliser suivant le type de contrôle.

### Pourcentage d'intérêts

Partager le patrimoine entre les filiales et distinguer les intérêts majoritaires des intérêts minoritaires .

## THEME N3 : CONTROLE EXCLUSIF ET INTEGRATION GLOBALE

## ETAPES D'INTEGRATION GLOBALE

Etape 1: établir et convertir le bilan et le compte de résultat retraités

Etape 2: intégration ligne à ligne à 100% des postes du bilan et du compte de résultat

Etape 3: élimination à 100% des opérations intragroupes

Etape 4: reclassement du capital et des réserves sociales de la filiale

Etape 5: répartition des capitaux propres et du résultat de la filiale

## INTERETS MINORITAIRES

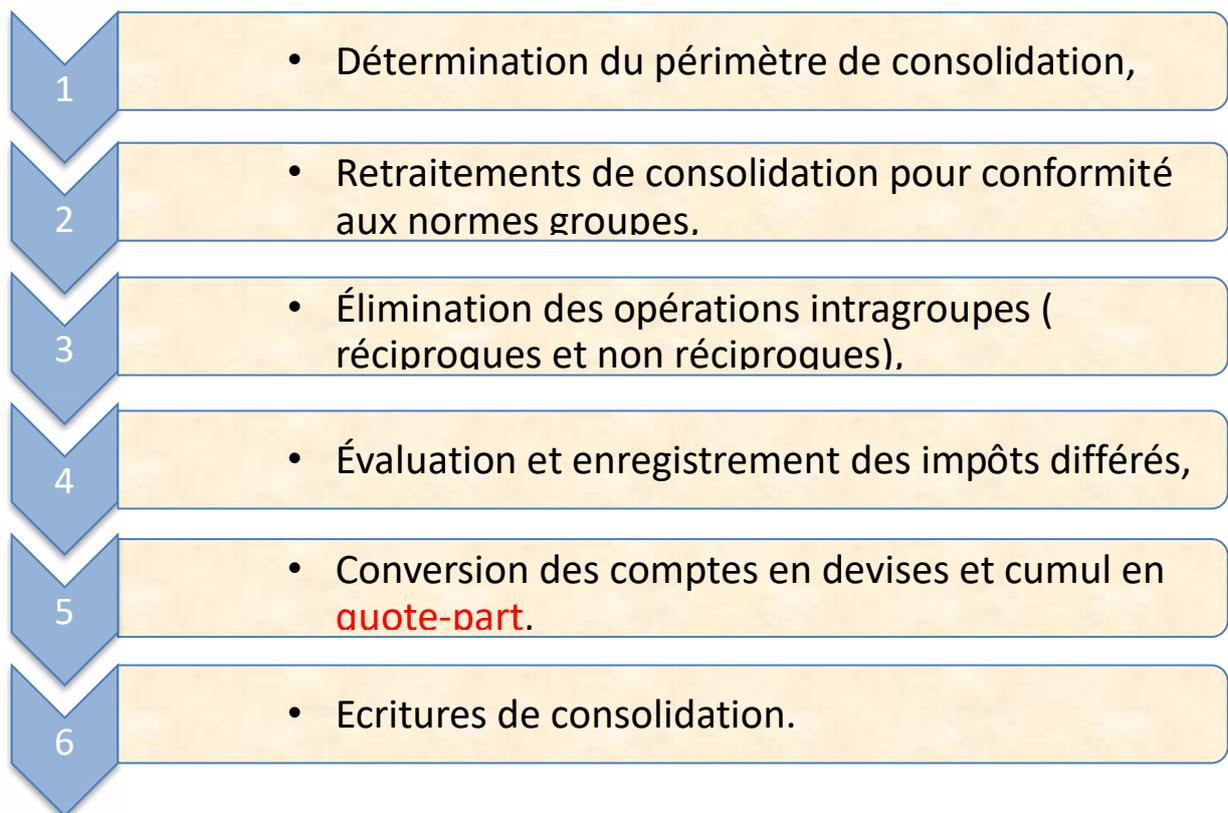
### BILAN :

Les capitaux propres de la filiale (résultats inclus), sont ajouté aux capitaux propres de la société mère, et ensuite ils sont réparti entre la part correspondant aux intérêts de la société mère et la part des intérêts des tiers dits « **intérêts minoritaires** » qui se situent en dessous des capitaux propres.

### CPC :

Tous les postes de charges et de produits de la filiale sont ajoutés, poste par poste, aux postes de compte de résultat de la société mère ; Le résultat net de la filiale est éclaté entre : La part qui correspond aux intérêts de la société mère qui est ajoutée au résultat net de la société mère : La part qui correspond aux intérêts des tiers qui est isolée sur une ligne **intérêts minoritaires**.

## THEME N4 : CONTROLE CONJOINT ET INTEGRATION PROPORIONNELLE



### RAISONS DE LA SUPPRESSION

Donc l'IFRS 11 « partenariat » a veillé à la suppression de **la méthode de l'intégration proportionnelle** lui préférant la méthode de la mise en équivalence ou comme alternative une méthode assez récente qui est la **consolidation ligne par ligne**

#### Première cause :

Si un co entrepreneur dispose d'un contrôle conjoint sur une entreprise

Il ne contrôle pas nécessairement chacun de ses actifs.

#### Deuxième cause :

Le co entrepreneur peut être amené à comptabiliser des soldes de trésorerie qu'il n'a pas la possibilité d'utiliser.

#### Troisième cause :

La norme IAS31 ne permet pas de rendre compte de la substance des accords conjoints

➔ Des résultats biaisés et des informations financières qui ne reflètent pas l'image fidèle de l'entreprise.

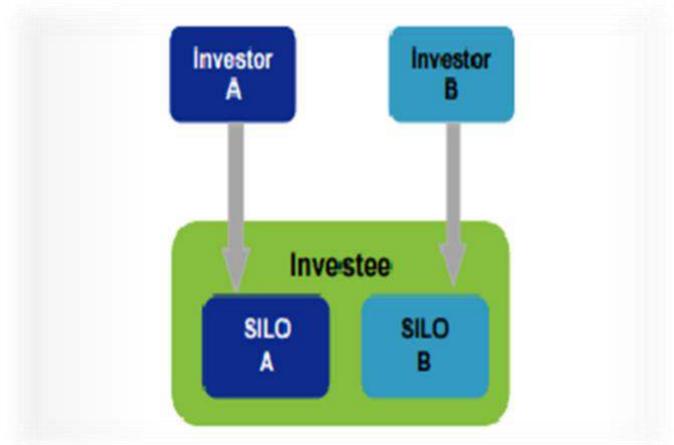
## THEME N6 : CONSOLIDATION ET NORMES IFRS 10

### NOTION SILO

Le silo est défini comme une partie indépendante du reste de l'entité qui l'englobe, ou en termes d'actifs et de passifs, il est considéré comme un groupe d'actifs et de passifs spécifiques, d'une entité devant être considérée comme une sous entité distincte.

Les actifs, passifs et les capitaux propres de chacun des silos doivent être exclus d'une part, de l'ensemble de l'entité qui les englobe, et d'une autre part, ils doivent être indépendant l'un envers l'autre.

C'est-à-dire que les actifs, passifs et capitaux propres du SILO A doivent être séparés des actifs, passifs et capitaux propres de la société globale, ainsi que de ceux du SILO B.



### **QUESTION D'EXAM : IMPACT DU CONTROLE SUR LA DETERMINATION DU P DE CONTROLE**

## THEME N7 : CONSOLIDATION ET NORMES IFRS 11

### Deux faiblesses principales de la norme IAS 31:

L'ancienne norme sur **les coentreprises** prescrivait le traitement comptable d'un accord de contrôle conjoint uniquement **en fonction de la structuration ou non au travers d'une entité juridique distincte**.

IAS 31 offrait **un choix de méthode comptable** pour la comptabilisation **des entités contrôlées conjointement** (intégration proportionnelle ou mise en équivalence).

→ L'exigence de comptabiliser une participation en fonction de la nature des droits et des obligations d'un partenariat.

**Un partenariat** est une entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint et en respectant les caractéristiques suivantes :

- Les parties sont liées par **un accord contractuel**;
- L'accord contractuel confère à deux parties ou plus **le contrôle conjoint** de l'entreprise.
- L'entité doit déterminer le type de partenariat auquel elle participe, le contrôle conjoint peut être exercé soit dans **une activité conjointe**, soit dans **une co entreprise**.

**Une coentreprise** est un partenariat aux termes duquel les parties exerçant le contrôle conjoint et désignées sous le nom de **Co entrepreneurs, ont des droits sur l'actif net de l'accord.**

Le but : créer des synergies, partager les compétences et les technologies

**Une activité conjointe** est un partenariat dans lequel les parties détenant le contrôle conjoint, désignées sous le nom **coparticipants, ont des droits sur les actifs et des obligations au titre des passifs de l'accord.**

### METHODE LIGNE PAR LIGNE

IFRS 11 prévoit que le coparticipant à une activité conjointe doit comptabiliser:

- ses actifs, y compris sa quote-part des actifs détenus conjointement, le cas échéant ;
- ses passifs, y compris sa quote-part des passifs assumés conjointement, le cas échéant
- les produits qu'il a tirés de la vente de sa quote-part de la production générée par l'activité conjointe ;
- sa quote-part des produits tirés de la vente de la production générée par l'activité conjointe ;
- les charges qu'il a engagées, y compris sa quote-part des charges engagées conjointement, le cas échéant.

### DIFFERENCE IP ET METHODE L PAR L

**Dans la méthode ligne par ligne** le coparticipant comptabilise les actifs, passifs, produits et charges de l'activité conjointe **tel que spécifié dans les accords contractuels**, plutôt que comptabiliser tous les actifs, passifs, produits et charges sur la base de la quote-part d'intérêt que l'investisseur détient dans l'activité conjointe. **(la méthode d'intégration proportionnelle)**

## THEME N8 : CONSOLIDATION ET NORMES IFRS 12

« **IFRS 12, Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités** est une norme consolidée sur les informations à fournir qui exige la présentation d'une vaste gamme d'informations sur les intérêts détenus par une entité dans des filiales, des partenariats, des entreprises associées et des entités structurées non consolidées. »

La superposition d'informations imposée par **l'IAS 27 « États financiers consolidés et individuels »**, **IAS 28 « Participations dans des entreprises associées »**, et **IAS 31 « Participations dans des coentreprises »** a incité l'IASB à adopter une norme unique en matière d'informations à fournir.

En pratique, IFRS 12 regroupe toutes les informations à fournir dès lors qu'une entité détient un intérêt dans une autre entité qu'elle comptabilise selon IFRS 10, IFRS 11, IAS 28 ou en application d'IAS 39 s'il s'agit d'une entité structurée non consolidée.

### **OBJECTIFS**

L'IFRS 12 a pour objectif d'exiger la publication des informations permettant aux utilisateurs des états financiers d'évaluer :

La nature des intérêts détenus dans les autres entités, et les risques liés à ces intérêts.

Les effets de ces intérêts sur la situation financière, les résultats financiers, et les flux de trésorerie.

### **THEME N9 : CONSOLIDATION ET NORMES IAS 27**

*« IAS 27 États financiers consolidés et individuels précise quand une entité doit consolider une autre entité, comment comptabiliser un changement de participation, comment préparer des états financiers individuels et les informations connexes ».*

IAS 27 a le double objectif de fixer les normes à appliquer :

Dans la préparation et la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités sous le contrôle d'une société mère ; et

Pour la comptabilisation des participations dans des filiales, des entités contrôlées conjointement et des entreprises associées, lorsqu'une entité choisit, ou est tenue par la réglementation locale, de présenter des états financiers individuels (non consolidés).

### **LIEN AVEC IFRS 10**

Concernant IAS 27, les règles relatives aux états financiers individuels demeurent globalement inchangées et font partie de la version amendée (2011) d'IAS 27. Les parties relatives aux « états financiers consolidés » d'IAS 27 et l'interprétation concernant la consolidation des entités ad hoc font désormais partie d'IFRS 10. Lorsque la conclusion sur le contrôle est modifiée par le passage d'IAS 27 à IFRS 10, l'application est rétrospective ; des dispositions ont été introduites si elle ne s'avère pas possible.



## THEME N12 : RETRAITEMENTS (HARMONISATION DES COMPTES)

- Retraitements obligatoires/ facultatifs
- Divergences entre CGNC et IFRS
- Conséquences sur les comptes consolidés
- Conversion de comptes en devises
- Monnaie fonctionnelle : critères

**THEME N13 : RETRAITEMENTS (OBLIGATOIRES/OPTIONNELS)**

**THEME N14 : CONSOLIDATION ET NORMES IFRS 3 ET 5**

**THEME N15 : IMPACT DES NORMES IFRS 16 SUR CONSOLIDATION**

## THEME N16 : DECONSOLIDTION