

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche**  
**Scientifique**  
**Université de boumerdes**

*Faculté des sciences*  
*Economiques,*  
*Commerciales et des*  
*sciences de Gestion*



*Département des*  
*Sciences de*  
*Gestion*

**MEMOIRE DE FIN D'ETUDES**

Pour l'obtention du diplôme de Master  
Option : *comptabilité et fiscalité approfondie*

**Thème**

**Audit des comptes consolidés**  
**Cas : Groupe Industriel du Papier et de la**  
**Cellulose « GIPEC »**

**Elaboré par :**

- M<sup>elle</sup> LAIB Fatima Zahra

**Encadré par :**

- Mr LAMRI Slimane

**Promotion juin 2017**

## *Remerciements*

*Je remercie chaque personne m'ayant appris un mot*

*Je remercie tous ceux qui ont contribué de loin ou de  
près dans l'élaboration de ce travail*

*Je remercie particulièrement « Sajia Ali » qui m'a  
beaucoup aidé tout au long de mon stage pratique*

*À monsieur « Dahmani Rezki » mon encadreur au  
niveau du groupe des remerciements pour sa disponibilité et  
son professionnalisme*

*Pour les employés du GSPC*

*Et en fin je remercie mon promoteur*

*Monsieur « Lamri Slimane » pour son encouragement  
et appuis*

**Remerciements**  
**Dédicaces**  
**Liste des tableaux**  
**Liste des schémas**  
**Introduction Générale**

**Chapitre I : Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés.....1**

**Section 1 : L'audit financier.....1**

1.1. Définition de l'audit Financier.....2

1.2. Objectifs de l'audit financier.....2

1.3. Normes de l'audit financier.....3

1.3.1. Normes Internationales d'Audit.....3

1.3.2. Normes Algériennes d'Audit.....3

1.4. Missions et responsabilités de l'auditeur financier.....5

1.4.1. Les missions du commissaire aux comptes.....5

1.4.2. Les responsabilités du commissaire aux comptes.....6

1.5. L'audit financier au sein d'un groupe de sociétés.....7

**Section 2 : les groupes de sociétés.....8**

2.1. Définition du groupe.....8

2.2. Notions de contrôle.....8

2.3. Les différents types de participations d'une société dans une autre.....9

2.4. Aspect juridique du groupe selon le code de commerce et le code fiscal...10

2.4.1. Le groupe en droit commercial Algérien.....10

2.4.2. Le groupe en droit fiscal algérien.....12

**Section 3 La consolidation des comptes.....13**

3.1. Définition des comptes consolidés.....13

3.1.1. Définition.....13

3.1.3. Historique.....13

3.2. Aspects et organisation de la consolidation.....15

3.2.1. Les aspects liés à la consolidation.....15

3.2.2. Organisation de la consolidation.....16

3.3.2.1. Démarche centralisée.....16

3.3.2.2. Démarche décentralisée.....17

3.3. Objectifs et limites de la consolidation.....19

3.3.1. Objectifs.....19

3.3.2. Limites.....19

**Chapitre II : Aspect technique des comptes consolidés selon le SCF et les IFRS.....22**

**Section 1: Détermination du périmètre et des méthodes de consolidation...22**

1.1. Détermination du périmètre de consolidation.....22

1.2. Les différents types de contrôle.....22

1.2.1. Le contrôle exclusif.....	22
1.2.2. Le contrôle conjoint.....	23
1.2.3. L'influence notable.....	24
1.3. Pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt.....	25
1.4. Exclusions du périmètre de consolidation.....	26
1.5. Méthodes de consolidation.....	27
1.5.1. Intégration globale.....	28
1.5.2. Consolidation partielle (proportionnelle).....	28
1.5.3. Mise en équivalence.....	29
<b>Section 2 : Homogénéisation et Retraitements.....</b>	<b>30</b>
2.1. Le principe d'homogénéité dans l'établissement des états financiers consolidés.....	30
2.2. Les retraitements d'homogénéité.....	30
2.2.1. Les amortissements dérogatoires.....	30
2.2.2. L'évaluation des stocks.....	31
2.2.3. Activation des contrats de location financement.....	31
2.2.4. Fiscalité différée.....	32
2.3. La conversion des comptes en devises.....	33
2.3.1. Définitions.....	33
2.3.2. La conversion des états financiers des activités à l'étranger.....	34
2.3.3. Méthodes de conversion monétaire.....	35
<b>Section 3 : Elimination des opérations réciproques et répartition des capitaux propres.....</b>	<b>35</b>
3.1. L'élimination des opérations interne au groupe.....	35
3.1.1. Elimination des opérations sans incidences sur le résultat consolidé....	36
3.1.2. Elimination des opérations avec incidences sur le résultat consolidé....	37
3.2. Répartition des capitaux propres et élimination des titres de participation.....	38
3.2.1. Partage des capitaux propres.....	38
3.2.2. Elimination des titres de participation.....	38
<b>Section 4 : présentation des états financiers consolidés.....</b>	<b>39</b>
4.1. Le bilan consolidé.....	40
4.1.1. La distinction éléments courants/éléments non courants.....	40
4.1.2. Les informations à présenter obligatoirement au bilan consolidé.....	40
4.2. Le compte résultat consolidé.....	41
4.2.1. Les informations à présenter obligatoirement au compte résultat.....	41
4.2.2. Le classement des charges.....	42

4.3. Les autres documents de synthèse consolidés.....	42
4.3.1. Le tableau des flux de trésorerie consolidés.....	42
4.3.2. L'état des variations de capitaux propres consolidate.....	43
4.3.3. L'annexe consolidée.....	43

## **Chapitre III : L'audit des comptes consolidés.....**

### **Section 1 : Acceptation de la mission.....**

1.1. Conditions préalables à la mission.....	47
1.2. Lettre de mission.....	47

### **Section 2 Orientation et planification.....**

2.1. Prise en connaissance préalable.....	48
2.1.1. Les informations générales sur le groupe.....	48
2.1.1.1. Nature des informations recherchées.....	48
2.1.1.2. Les modalités d'obtention des informations.....	48
2.1.2. Examens du périmètre et méthodes de consolidation.....	49
2.1.3. Examen des règles et méthodes comptables.....	50
2.1.4. Examen des données non liées à l'exploitation.....	50
2.2. Examen des éléments du système de contrôle interne.....	51
2.2.1. L'Audit interne.....	51
2.2.2. L'Organisation mise en place.....	52
2.2.2.1. Eléments de base dans l'organisation de la consolidation.....	52
2.2.2.2. Contrôle des commissaires aux comptes.....	52
2.3. Mise en place de la mission d'audit.....	53
2.3.1. Analyse des risques.....	53
2.3.2. Plan de mission.....	54
2.3.3. Programme de travail.....	55

### **Section 3 Mise en œuvre du contrôle des comptes.....**

3.1. Choix du périmètre et méthode de consolidation.....	55
3.2. Contrôle des entités consolidées.....	57
3.2.1. Relation avec les contrôleurs des filiales.....	57
3.2.1.1. Principes de la collaboration.....	57
3.2.1.2. Mise en place de la relation.....	57
3.2.1.3. Examen des travaux des confrères.....	58
3.2.1.4. Synthèse des travaux effectués.....	58
3.2.2. Application des principes comptables du groupe.....	59
3.2.3. Traitement de la liasse de consolidation.....	59
3.2.4. Retraitements de consolidation.....	60
3.3. Contrôle des Operations de consolidation.....	61

3.3.1. A-nouveau et cumuls des comptes.....	61
3.3.2. Elimination des transactions intragroupes.....	62
3.3.3. L'élimination des titres.....	63
3.3.3.1. Date d'acquisition.....	63
3.3.3.2. Les consolidations suivantes.....	64
3.3.4. Analyse des capitaux propres.....	65
3.3.5. Fiscalité.....	65
3.5. Analyse détaillée du bilan et du compte de résultat.....	66
3.6. Revue finale des comptes consolidés à publier et du rapport de gestion.....	67
<b>Section 4 Finalisation des travaux et rapport d'audit.....</b>	<b>68</b>
4.1. Finalisation des travaux.....	68
4.2. Rapport sur les comptes consolidés.....	68

## **Chapitre IV Orientation et planification de la mission d'audit au GIPEC.....71**

### **Section 1 : prise en connaissance préalable.....71**

1.1. Historique du groupe GIPEC.....	71
1.2. Organigramme du groupe.....	72
1.3. Prestation des filiales et projets de partenariat.....	72
1.3.1. Filiales et unités de production.....	72
1.3.2. Projets de partenariat.....	74
1.3.2.1. Partenariat Public-Public.....	74
1.3.2.1.1. Partenariat GIPEC-GICA.....	74
1.3.2.1.2. Partenariat GIPEC-ENASEL.....	74
1.3.2.2. Partenariat Public-Public-Privé international.....	75
1.4. Les chiffres du groupe.....	75
1.4.1. Evolution du chiffre d'affaire du groupe.....	75
1.5. Organisation de la direction des finances et comptabilité «DFC».....	77
1.5.1. Missions du service comptabilité.....	78
1.5.2. Missions du service consolidation.....	78

### **Section 2 Eléments du contrôle interne.....79**

2.1. L'Audit interne.....	79
2.2. L'organisation mise en place.....	79
2.2.1. Eléments de base dans l'organisation de la consolidation.....	79
2.2.2. Le processus des travaux de consolidation.....	79

## **Chapitre V : Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC.....82**

### **Section1 Contrôle des travaux de pré-consolidation.....82**

1.1. Périmètre et méthodes de consolidation.....	82
1.1.1. Détermination du périmètre et choix de la méthode de consolidation... 82	
1.1.2. Contrôle du périmètre et méthode de consolidation.....	83

1.2. Rapprochement des comptes et opérations réciproques.....	83
1.2.1. Procédure de rapprochement.....	84
1.2.2. Calendrier de rapprochement des comptes et opération réciproques.....	85
1.2.3. Contrôle des travaux de rapprochement.....	85
1.3. Les retraitements de consolidation.....	85
1.3.1. Retraitement des amortissements.....	85
1.3.2. Retraitement des provisions.....	85
1.3.3. La conversion des comptes en devises.....	86
1.3.4. Contrôle des retraitements de consolidation.....	86
<b>Section 2 Travaux de consolidation.....</b>	<b>86</b>
2.1. Les à nouveau et cumul des comptes.....	86
2.2. Elimination des comptes et opérations intra-groupe.....	90
2.2.1. Elimination avec effet sur la situation nette ou le résultat.....	90
2.2.1.1. Elimination des bénéfiques sur stocks intra-groupe.....	90
2.2.1.2. Elimination des dividendes intra-groupe.....	90
2.2.1.3. Elimination des provisions intragroupes.....	90
2.2.2. Eliminations sans effets sur le résultat.....	90
2.2.2.1 Elimination des créances et dettes intra-groupes.....	90
2.2.2.2. Elimination des charges et produits intra-groupe.....	90
2.2.3. Contrôle des éliminations.....	92
2.3. Elimination des titres de participation et partage de l'actif net.....	92
2.3.1. Calcul de l'actif net.....	92
2.3.2. Calcul de la différence de consolidation.....	92
2.3.3. Elimination des titres de participation et partage de l'actif net.....	93
2.3.4. Intégration des sociétés mise en équivalences.....	94
2.3.5. Contrôle de l'Elimination des titres de participation et de la mise en équivalence.....	94
<b>Section 3 Analyse finale des comptes consolidés.....</b>	<b>95</b>
3.1. Présentation des comptes publiés.....	95
3.1.1. Présentation du bilan.....	95
3.1.2. Présentation du compte de résultat.....	97
3.1.3. Présentation Du Tableau De Variation Des Capitaux Propres.....	99
3.1.4. Tableau des Flux de Trésorerie.....	100
3.2. Contrôle des documents de synthèses.....	101
3.4. Synthèse des contrôles effectués.....	101

### **Conclusion générale**

### **Références Bibliographiques**

**Annexes**

**Résumé**

**Mots clés**



## *Liste des tableaux*

<b>N° du tableau</b>	<b>Libellé</b>	<b>Page</b>
2.1	méthodes de consolidation	27
2.2	conversion des états financiers d'une entité étrangère	34
4.1	Les principales filiales du GIPEC	73
4.2	évolution des chiffres d'affaires du GIPEC	76
5.1	Périmètre et méthodes de consolidation	83
5.2	calendrier des rapprochements des comptes	86
5.3	Cumul des comptes de résultats avant consolidation	88
5.4	Cumul de l'actif de bilan avant consolidation	89
5.5	Cumul du passif du bilan avant consolidation	90
5.6	Elimination des créances et dette intra-groupe	91
5.7	élimination des produits et charges intra-groupe	92
5.8	élimination des titres de participation	94
5.9	Intérêts minoritaire	94
5.10	Sociétés mises en équivalence	95
5.11	Bilan actif consolidé GIPEC 31/12/2016	97
5.12	passif consolidés GIPEC 31/12/2016	98
5.13	Compte de Résultat Consolidé GIPEC au 31/12/2016	99
5.14	Tableau de Variation des Capitaux Propres consolidé au 31/12/2016	100
5.15	Tableau Des Flux De Trésorerie Consolidé AU 31/12/2016	101

## *Liste des schémas*

<b>N° du schéma</b>	<b>Libellé</b>	<b>Page</b>
1.1	<b>La démarche d'audit des comptes consolidés</b>	7
1.2	<b>les différentes liaisons financières</b>	10
1.3	<b>La démarche centralisée</b>	17
1.4	<b>La démarche décentralisée</b>	18
2.1	<b>La structure du périmètre de consolidation</b>	25
2.2	<b>Pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt</b>	26
2.3	<b>Méthodes de consolidation</b>	28
2.4	<b>Les deux méthodes de conversion monétaire</b>	35
4.1	<b>Organisation générale du groupe GIPEC</b>	72
4.2	<b>évolution des chiffres d'affaires du GIPEC</b>	77
4.3	<b>Organigramme de la Direction Finances et comptabilité</b>	78
4.4	<b>processus de travaux de consolidation</b>	81

## *Liste des abréviations*

- **C.E.E:** Communauté économique Européenne
- **IAS:** International Accounting Standards
- **IAASB:** International Auditing and Assurance Standard Board
- **IASB:** International Accounting Standards Board
- **IASC:** International Accounting Standards Committee
- **IFAC:** International Federation of Accountants
- **IFRS:** International Financial Reporting Standards
- **ISA :** International Standard of Auditing
- **NAA :** Normes Algériennes d'Audit
- **UE :** Union Européenne



# **INTRODUCTION GENERALE**

Les entreprises s'adaptent à l'environnement dans lequel elles évoluent et dans une économie mondialisée elles doivent faire face à la concurrence et à la compétitivité pour cela elles se structurent en groupes.

En effet, le nombre de groupe ne cesse d'augmenter .Ces groupes poursuivent soit une stratégie industrielle, soit une stratégie financière. Ils recherchent la maîtrise de filières de production ou de commercialisation, ou bien ils s'orientent vers la maximisation du profit par la diversification.

Pour répondre aux besoins des investisseurs ; créanciers ou tout autre Partenaire du groupe l'établissement de comptes uniques représentatifs de l'activité et de la situation de l'ensemble des sociétés est nécessaires, ces comptes appelés **comptes consolidés** ont pour but de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans le périmètre de consolidation comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

La consolidation des comptes est un outil de gestion indispensable en matière d'information externe. De ce fait une assurance sur la nature de cette information est nécessaire. Cette assurance est obtenue par la consultation d'un avis sur les comptes présentés, émis par un professionnel avec l'indépendance de jugement indispensable.

L'auditeur des comptes consolidés certifie que les comptes sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

Dans le cadre de la mission de révision des comptes consolidés la nature des éléments à contrôler et le contrôle interne du groupe sont tellement particuliers qu'ils conduiront l'auditeur à adapter sensiblement sa démarche habituelle.

En effet, Les comptes consolidés sont complexe puisque ils regroupent les informations financières de plusieurs entreprises dont l'environnement économique, fiscale et comptables est différent aussi l'organisation du contrôle interne dans un groupe est particulière ce qui influera sur l'étendu et le déroulement des travaux de révision.

Vue cette complexité les normalisateurs mondiaux de comptabilité et d'audit notamment l'IASB ( *International Accounting Standards Board* ) et L'IAASB ( *International Auditing and Assurance Standards Board* ) portent un intérêt particulier à la consolidation et l'audit des comptes consolidés.

D'un cote les normes comptables internationales qui traitent de la consolidation sont régulièrement mises à jours afin de cerner tous les cas qui émergent ou qui n'ont pas été traité au par avants .D'un autre cote les

professionnels en audit actualisent des normes et des guides d'audit pour orienter et faciliter la démarche d'audit des comptes consolidés.

L'Algérie a adhéré à ces mouvements de normalisation mondiale par l'adoption des référentiels harmonisés avec les normes internationales à savoir :

- L'adoption des normes internationales IAS/IFRS ceci par l'application du « SCF »
- Les Normes Algériennes d'Audit « NAA » fortement inspirées des Normes internationales d'audit ISA.

Ce travail se fixe donc pour objectif d'étudier la manière dont les comptes consolidés sont établis selon le référentiel IFRS et SCF et les différentes étapes conduisant à leurs certifications suivi lors d'un audit des comptes consolidés selon les normes NAA et les ISA.

Dans cette optique ce travail a pour objet d'apporter des éléments de réponse à la problématique suivante :

**« Comment se réalise un audit des comptes consolidés ayant pour but la certification des comptes de groupe »**

Pour atteindre l'objectif de ce travail les questions suivantes se posent :

1. Qu'est-ce que la consolidation et quel est l'intérêt d'établir des comptes consolidés ?
2. Quelles sont les principales phases pour l'établissement de comptes consolidés ?
3. Comment se réalise techniquement la planification de la mission d'Audit et quel est son contenu ?
4. Quelle est l'objectif des différents contrôles effectués lors d'un audit des comptes consolidés ?
5. Est-ce que le processus de consolidation telle qu'il est pratiqué au sein du groupe GIPEC est conforme au manuel de consolidation adopté par ce dernier ?
6. Les comptes consolidés du groupe GIPEC reflètent-ils l'image fidèle de son patrimoine, situation financière et de son résultat ?

Afin de trouver des réponses aux questions posée ce travail se base sur les hypothèses suivantes :

1. La consolidation des comptes concerne tous les groupes d'entreprises.
2. La consolidation exige la maîtrise de techniques précises comme la détermination du périmètre de consolidation.
3. La planification est l'étape la plus importante et décisive dans la conduite d'une mission d'Audit.
4. L'audit des comptes consolidés suit la même démarche que l'audit de comptes individuelles mais avec des particularités.
5. La réalisation d'un audit des comptes consolidés nécessite l'examen et la revue des états financiers et des rapports d'audit de toutes les filiales

Du point de vue méthodologique ce travail se divisera en deux parties à savoir :

- La partie théorique qui consiste à une recherche documentaire composée de *trois chapitres* elle retrace les concepts de base et les techniques de la consolidation et l'audit des comptes consolidés
- La partie pratique se compose de *deux chapitres*, un premier dont l'objet est la planification de l'audit du groupe GIPEC, et un deuxième le cas pratique qui constitue la mise en œuvre du contrôle des comptes consolidé du groupe GIPEC.

# Chapitre I

*Les concepts de bases de l'audit et  
Des comptes consolidés*

Avant de présenter les aspects techniques guidant la mise en œuvre d'un processus de consolidation, il convient de prendre connaissance de quelques concepts de base utile à notre étude, en commençant par l'audit financier, et ensuite présenter la notion du groupe, et enfin de schématiser les phases de consolidation, pour que le chapitre soit un préambule qui facilite la compréhension des chapitres suivants. A cet effet, au cours de la première section du présent chapitre, nous nous proposons d'aborder l'audit financier, sa définition ces objectif ainsi que les normes internationales d'audit et les normes algériennes d'audit.

La deuxième section, vise à définir la notion du groupe et de la consolidation.

Et dans la dernière section, nous présenterons la démarche qui guide la mise en œuvre d'un processus de consolidation.

## **Section 1 : L'audit financier**

Depuis plus d'un siècle, l'évolution des affaires et des prescriptions légales a imposé progressivement le recours à des réviseurs, vérificateurs et certificateurs indépendants pour apprécier la fiabilité des informations financières et comptables communiquées par les entreprises au tiers (actionnaires, partenaires....etc.).

Par la suite, le développement des pratiques de contrôle des comptes a accompagné l'évolution générale des structures économiques et des grandes organisations administratives et commerciales. Ce n'est cependant qu'à partir du 20<sup>ème</sup> siècle que ces pratiques se sont développées de manière systématique tant dans leur ampleur que dans leurs méthodes en parallèle avec l'émergence de l'entreprise moderne. C'est à cette époque que remonte l'apparition progressive de l'audit sous la forme qu'il connaît actuellement.

Aujourd'hui l'audit demeure la vérification des comptes des entreprises, sous le nom d'audit financier conduisant à la certification.

### **1.1.Définition de l'audit Financier**

« L'audit financier est un processus par lequel un professionnel compétent et indépendant examine et évalue une information en vue d'exprimer sur celle-ci, une opinion par référence à des critères établis ; normalement cette opinion accroît la crédibilité de cette information et par voie de conséquence son utilité. La démarche d'audit suppose l'application de techniques et d'outils par un professionnel ayant une connaissance suffisante des activités faisant l'objet de l'examen. L'auditeur formule une opinion indépendante susceptible d'engager sa responsabilité, sur un plan civil mais aussi dans certains cas, sur un plan pénal. »<sup>1</sup>

Autrement dit un audit est un *ensemble de travaux* réalisés par un *professionnel indépendant et compétant* qui vise à donner une *opinion* sur la fiabilité et la sincérité des informations contenue dans les états financier vue l'*efficacité* du système de contrôle interne.

### **1.2.Objectifs de l'audit financier**

L'audit a pour but d'augmenter le niveau de confiance que les états financiers inspirent aux utilisateurs visés. Pour que ce but soit atteint, l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière

---

<sup>1</sup> Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Dalloz , 1999, Paris , p : 70

applicable. Dans le contexte de la plupart des référentiels à usage général, cette opinion consiste à indiquer si les états financiers donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle a conformément au référentiel <sup>1</sup>

### **1.3. Normes de l'audit financier**

La réalisation d'une mission d'audit suppose l'existence de règles précises, formalisées connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.

Ces règles sont édictées et publiées par une commission permanente du conseil de l'IFAC appelé L'IAASB.

L'IAASB (Commission internationale des normes internationales d'audit et d'expression d'assurance ou l'International Auditing and Assurance Standard Board) a reçu la mission et le pouvoir de publier au nom du conseil de l'IFAC des recommandations sur l'audit et les missions qui s'y attachent.

L'IAASB publie des textes sous forme de recommandations internationale (appelée International Standard of Auditing, ISA)<sup>2</sup>

Comme suit Le contenu de ces normes :<sup>3</sup>

- **ISA 200** objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit
- **ISA 210** accord sur les termes des missions d'audit
- **ISA 220** contrôle qualité d'un audit d'états financiers
- **ISA 230** documentation d'audit
- **ISA 240** les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers
- **ISA 250** prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers
- **ISA 260** communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
- **ISA 265** communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction
- **ISA 300** planification d'un audit d'états financiers
- **ISA 315** identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement

---

<sup>1</sup> IFAC, **Norme Internationale D'audit ISA 200**, Traduction française modifiée pour la dernière fois en février 2011

<sup>2</sup> [www.ifac.org](http://www.ifac.org) le 07-01-10 à 18 :06

<sup>3</sup> [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr) le 22/01/2017 à 15.25

- **ISA 320** caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit
- **ISA 330** réponses de l'auditeur aux risques évalués
- **ISA 402** facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services
- **ISA 450** évaluation des anomalies relevées au cours de l'audit
- **ISA 500** éléments probants
- **ISA 501** éléments probants « considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques »
- **ISA 505** confirmations externes
- **ISA 510** missions d'audit initiales – soldes d'ouverture
- **ISA 520** procédures analytiques
- **ISA 530** sondages en audit
- **ISA 540** audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant
- **ISA 550** parties liées
- **ISA 560** évènements postérieurs à la clôture
- **ISA 570** continuité de l'exploitation
- **ISA 580** déclarations écrites
- **ISA 600** aspects particuliers – audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)
- **ISA 610** utilisation des travaux des auditeurs internes
- **ISA 620** utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur
- **ISA 700** fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers
- **ISA 705** modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant
- **ISA 706** paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
- **ISA 710** données comparatives – chiffres correspondants et états financiers comparatifs
- **ISA 720** les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audites

### **1.4. Normes Algériennes d'Audit**

Depuis 2016 les normes Algériennes d'audit sont publiées par décisions ministériel. Le conseil national de comptabilité est chargé de l'élaboration et veille sur l'application de ses nouvelles normes

Les normes algériennes d'audit sont largement inspirées des normes internationales d'audit et visent toutes les formes d'audit légal ou contractuel.

A ce jour deux décisions portant les normes algériennes d'audit ont été publiées sur le site du conseil national de la comptabilité à savoir<sup>1</sup> :

1. La décision N° 150 du 11 octobre 2016 portant Les Normes Algériennes d'Audit :

- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 300** « *planification d'un audit financier* » ;
- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 500** « *éléments probants* » ;
- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 510** « *Mission d'audit initiales-soldes d'ouverture* » ;
- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 700** « *fondements de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers* ».

2. La décision N°002 du 04 février 2016 portant les Normes Algériennes d'Audit :

- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 210** « *accord sur les termes des missions d'audit* » ;
- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 505** « *confirmations externes* » ;
- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 650** « *évènements postérieurs à la clôture* » ;
- La Norme Algérienne d'Audit **NAA 580** « *déclarations écrites* »

### **1.5.Missions et responsabilités de l'auditeur financier**

#### **1.5.1. Les missions du commissaire au compte**

Le commissaire aux comptes a pour missions de<sup>2</sup> :

- Certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine des sociétés et des organismes ;
- Vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés ou porteurs de parts ;
- Donner un avis, sous forme de rapport spécial, sur les procédures de contrôle interne adoptées par le conseil d'administration, le directoire ou le gérant ;
- Apprécier les conditions de conclusion des conventions entre l'entreprise contrôlée et les entreprises ou organismes qui lui sont affiliés ou avec les

---

<sup>1</sup> [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz), le 28/01/2017 à 20 :00

<sup>2</sup> Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé

## ***Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés***

---

entreprises et organismes dans lesquels les administrateurs et dirigeants ont un intérêt direct ou indirect ;

- Signaler, aux dirigeants et à l'assemblée générale ou à l'organe délibérant habilité, toute insuffisance de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise ou de l'organisme dont il a pu avoir connaissance.

Ces missions consistent, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, à vérifier les valeurs et documents de la société ou de l'organisme et à contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur

### **1.5.2. Les responsabilités du commissaire aux comptes**

Selon l'article 49 de la loi 91-08 du 27/04/1991 «...les commissaires aux comptes ont une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats». Trois actions en responsabilité peuvent être engagées à l'égard d'un commissaire aux comptes : pénale, disciplinaire et civile »<sup>1</sup>.

### **1.6.L'audit financier au sein d'un groupe de sociétés :**

Selon l'article 24 de la loi 10-01 du 29/06/2010 « Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision »<sup>2</sup>

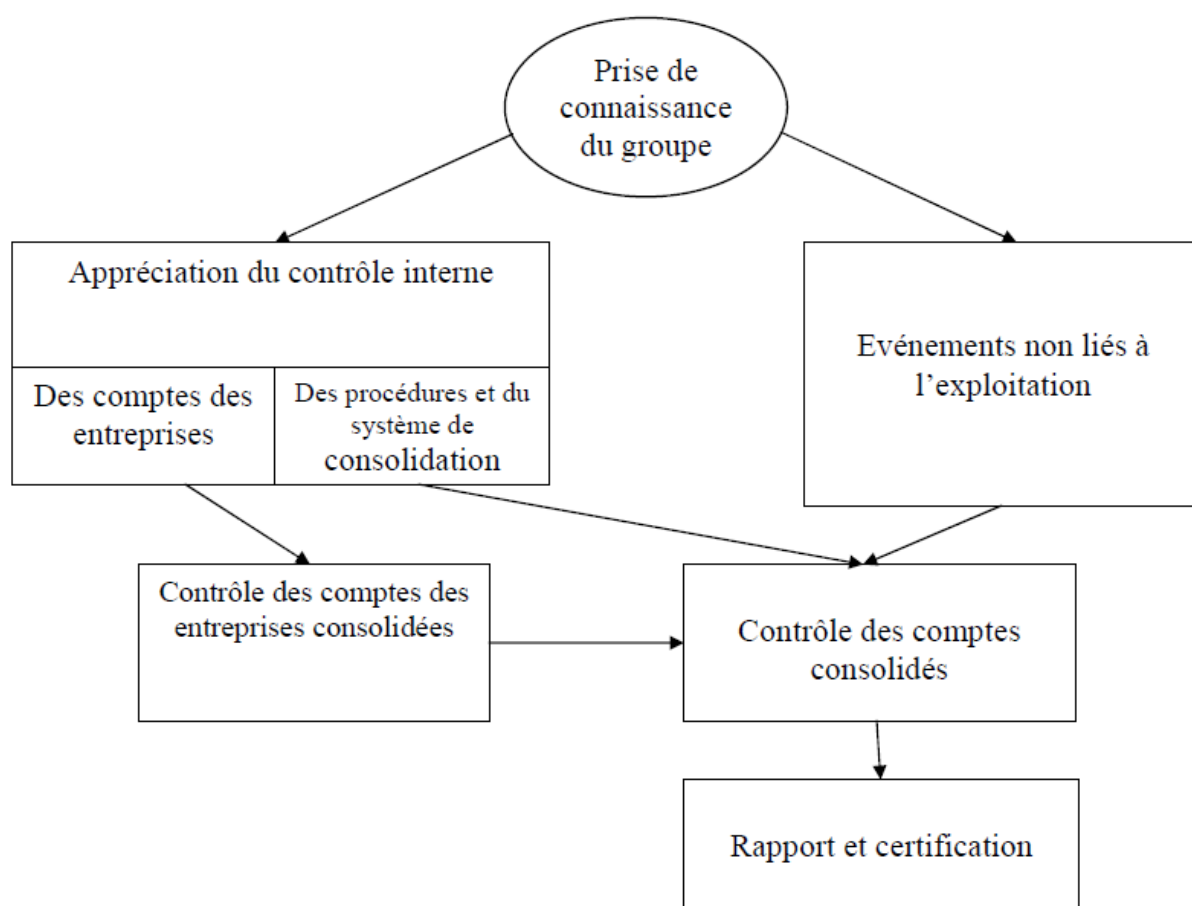
L'auditeur utilise la même démarche d'audit que celle des comptes sociaux pour les comptes consolidés selon le schéma suivant :

---

<sup>1</sup> [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz), le 28-01-2017 à 21 :02

<sup>2</sup> Idem

Schéma N° 1.1 : La démarche d'audit des comptes consolidés



Source : Francois Colinet, Simon Paoli, la pratique des comptes consolidés, Dunod, 2005, Paris, P :533

Et ces étapes seront étudiées plus en détail dans le troisième chapitre

## **Section 2 : les groupes de sociétés**

La création d'un groupe est une solution inévitable pour qu'une société perdure et assure sa pérennité dans un environnement compétitif.

### **2.1. Définition du groupe**

Selon le référentiel international<sup>1</sup>

Les normes IFRS donnent les définitions suivantes :

**Une mère** est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales.

**Une filiale** est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).

**Un groupe** est une mère avec toutes ses filles.

En pratique : La société mère est la société principale, chef du groupe, qui détient directement ou indirectement des participations dans d'autres sociétés.<sup>2</sup>

En général : Le groupe est une entité économique sans statut juridique en ce sens que les relations entre les sociétés qui le composent ne sont pas régies par une législation spécifique de groupe; il ne constitue pas une entité juridique unique appelée "Groupe", mais un ensemble d'entités juridiques appelés sociétés mères, filiales ou sous-filiales.

Le groupe est donc un ensemble de sociétés juridiquement autonomes, mais soumises à une direction économique *unitaire* assumée par une ou plusieurs d'entre-elles. Il se compose :

- de la société mère qui est à la tête du groupe, y exerce les pouvoirs de direction,
- des sociétés dépendantes, placées sous le contrôle de droit ou de fait, direct ou indirect, de la société mère du groupe.

Le Groupe est constitué de plusieurs sous-groupes comprenant chacun une société mère et des sociétés filiales dont elle assure le contrôle

---

<sup>1</sup> Carole Bonnier, Pascale Delavaille, Comptabilité financière des groupes, gualino, paris, 2006, p : 70

<sup>2</sup> Idem, p71

### **2.2. Notions de contrôle**

Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités<sup>1</sup>.

La notion de contrôle est déterminante dans la classification des types de participations. Les normes IFRS distinguent ainsi trois types de participations Selon la nature du contrôle exercé : les filiales, les partenariats (les coentreprises, les sociétés commune) et la participation dans les entreprises associées.

- **Les filiales** : est considérée comme filiale, toute société où la société mère possède plus de la moitié du capital ;
- **Une coentreprise** résulte d'un accord contractuel en vertu duquel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur l'actif net de celle-ci ;
- **Une entreprise commune** résulte d'un accord contractuel dans lequel les parties qui exercent un contrôle conjoint sur l'entreprise ont des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs à celle-ci.
- **Une entité associée** désigne une entité, dans laquelle l'investisseur a une influence notable, et qui est ni participation dans une coentreprise ni une filiale.

### **2.3. Les différents types de participations d'une société dans une autre**

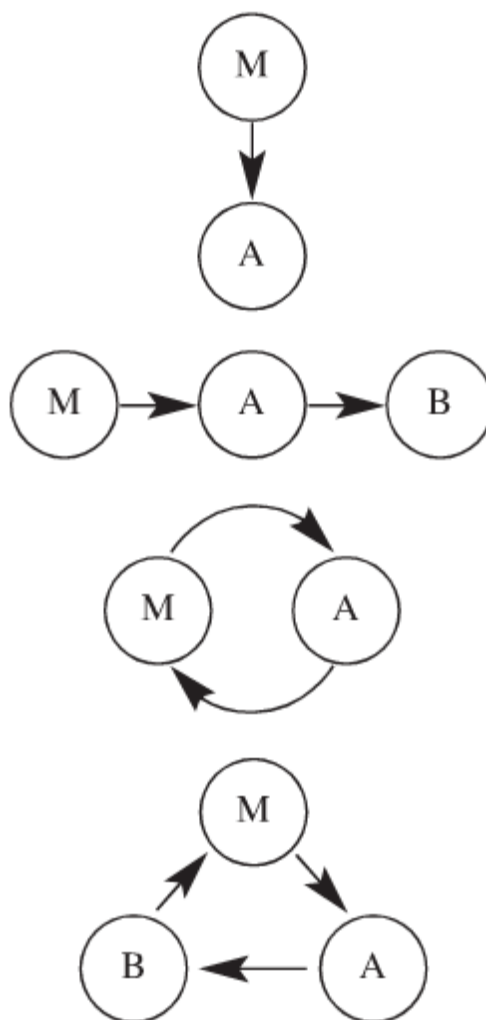
La participation d'une société dans une autre peut s'effectuer de différentes façons :

- **Participation directe (de M dans A)**  
Possession par la société M des actions d'une société A
- **Participation indirecte (de M dans B)**  
Possession par la société M d'actions d'une société A qui détient des actions d'une société B
- **Participation réciproque (ou croisée)**  
Une société M détient des actions d'une société A qui elle-même détient des actions de M
- **Participation circulaire**  
Une société M détient des actions d'une société A qui détient des actions d'une société B qui détient elle-même des actions de M.

---

<sup>1</sup> [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz) Arrêté du 26/07/2008 ,Système Comptable Financier.

Schéma N° 1.2 : les différentes liaisons financières



Source : Carole Bonnier, Pascale Delavaille, op.cit, p : 71

**2.4. Aspect juridique du groupe selon le code de commerce et le code fiscal :**

### **2.4.1. Le groupe en droit commercial Algérien**

Le Droit commercial qui définit les conditions qui permettent à une entité d'avoir une existence juridique et régit les règles de fonctionnement de celle-ci, n'attribue pas la personnalité morale à un groupe.

Toutefois, la législation commerciale a implicitement reconnu l'existence économique du groupe dont elle définit les caractéristiques et régit l'établissement et la publication des comptes consolidés.

Les articles 729, 732, 732 bis 3 et 732 bis 4 du code de commerce définissent le groupe et imposent les conditions d'établissement des comptes consolidés

Ainsi selon les dispositions juridiques introduites en 1996 (ordonnance 96-27 du 9/12/1996) qui modifient le code de commerce :

- Plusieurs notions sont développées
  - ☞ La notion de filiale « Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première.... »
  - ☞ La notion de participations « ...Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50%... »
  - ☞ La notion de contrôle et de la société Holding
- Une société est considérée comme contrôlant une autre :
  - ✓ Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
  - ✓ Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
  - ✓ Lorsqu'elle détermine de fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;
  - ✓ Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement d'une fraction supérieure à la sienne.
- Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieur à 40% et

qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détiennent directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

- La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés, conformément aux aléas précédents, est appelée pour l'application de la présente section « Société Holding ».

### **2.4.2. Le groupe en droit fiscal Algérien :**

Le droit fiscal, en matière d'imposition des sociétés donne une définition particulière du groupe. Il laisse à l'initiative des sociétés la possibilité de consolider ou non les comptes.

L'article 138 bis du code des impôts directs définit le groupe et prévoit-les cas de consolidation fiscale possible

Ainsi il le définit par « ...Toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée "**société mère**" tient les autres appelées "**membres**" sous sa dépendances .... »

Le droit fiscal donne aux sociétés le choix du régime fiscal de groupe de société (régime du bilan consolidé) sous quelques conditions et prévoit plusieurs avantages en matière d'IBS, TVA et TAP

L'option du régime fiscal est choisie par la société mère et acceptée par l'ensemble des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre années

#### **Les conditions d'éligibilité au régime du bilan consolidé<sup>1</sup> :**

1. Les sociétés membres doivent avoir la forme de sociétés par actions. Ce qui exclut les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes ;
2. Le capital social de la société membre doit être détenu de manière directe (et non pas par l'intermédiaire d'autres sociétés) à raison de 90% au moins par la société mère ;
3. Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère ;
4. Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe ou indirecte en totalité ou en partie par les sociétés membres ;

---

<sup>1</sup> [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) ; Fiscalité des groupes de sociétés

5. L'objet principal de la société ne doit pas être lié au domaine d'exploitation de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés. En sont, en conséquence, exclues toute les sociétés pétrolières et autres sociétés dont l'activité est liée à l'objet suscité ;
6. Les relations de la société doivent être régies exclusivement par le code de commerce.

### **Section 3 : La consolidation des comptes**

#### **3.1. Définition de la consolidation**

La consolidation est une technique permettant de réunir les comptes de plusieurs entités ayant des intérêts communs mais préservant chacune sa personnalité juridique

Selon la norme IAS 27.4, les états financiers consolidés sont « les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique »<sup>1</sup>

«Établir les comptes consolidés d'un groupe consiste donc à présenter son patrimoine sa situation financier et les résultats de l'ensemble des entités le constituant comme s'il s'agissait de ceux d'une seule et même entreprise»<sup>2</sup>

« La consolidation des comptes est l'action d'établir des comptes consolidés uniques pour l'ensemble d'un groupe afin de mieux en apprécier la réalité économique »<sup>3</sup>

« La consolidation des comptes consiste à regrouper les comptes annuels de plusieurs sociétés (bilan comptable, annexe...) Comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité, l'objectif est de donner une image fidèle et complète de la situation financière et des résultats du groupe »<sup>4</sup>

#### **3.2. Historique :**

Même Si la première société holding a été constituée en 1832 et dès le XIXe les premiers états financiers consolidés ont été constitués sans obligation

---

<sup>1</sup> Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), **Maîtriser la consolidation des comptes. Référentiel IFRS**, Octobre 2007, Tunisie, P :1

<sup>2</sup> Dominique Mesplé-Lassalle, **La consolidation des comptes : Normes IFRS**, maxima, 2005, Paris, p : 13

<sup>3</sup> Evelyne Guerfein, **Comptes consolidés IAS IFRS et conversion monétaire, groupe**, Eyrolles, 2007, p : 48

<sup>4</sup> Béatrice et Francis Granguillot, **Comptabilité des sociétés**, 3e édition, Gualino, Paris, p : 239

## ***Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés***

---

règlementaire, il a fallu attendre l'année 1904 pour que les comptes consolidés soient portés à l'ordre du jour au premier congrès international de comptabilité, avec des publications dans ce sens des 1918 aux Etats-Unis.

En Europe, la prise de conscience de l'utilité de telles publications prend bien plus de temps. Ainsi, la Grande-Bretagne, devançant les autres pays, émet des règles en matière de publication de comptes consolidés en 1939 mais ne les rendra obligatoires que bien plus tard, par une « compagnie act » de 1948

Historiquement les dates clés de la consolidation sont :

### **✚ Aux États-Unis :**

- ✓ 1892 Première publication d'états financiers consolidés : National Lead.
- ✓ 1905 Congrès international sur les états financiers consolidés.
- ✓ 1910 États financiers consolidés inclus dans les rapports annuels.
- ✓ 1934 Obligation de joindre les états financiers consolidés dans les rapports annuels.
- ✓ 1959 Norme sur les états financiers consolidés ARB 51 (Accounting Research Bulletins)
- ✓ 1971 Norme sur la mise en équivalence APB 18 (Accounting principal board).

### **✚ En Grande-Bretagne :**

- ✓ 1922 Publication des premiers états financiers consolidés ;
- ✓ 1944 Première norme sur les états financiers consolidés SSAP 14 (Statements of Standards Accounting Practice).
- ✓ 1948 Obligation de consolider par la Compagnie Act.

### **✚ En Allemagne :**

- ✓ 1965 Obligation de consolider pour les sociétés de capitaux
- ✓ 1969 Obligation de consolider pour les sociétés à responsabilité limitée (GMBH)

### **✚ En France :**

- ✓ 1966 Publication des premiers états financiers consolidés.
- ✓ 1968 Première norme : recommandation du Conseil national de la comptabilité.

## ***Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés***

---

- ✓ 1978 Projet de rapport du Conseil national de la comptabilité sur les états financiers consolidés.
- ✓ 1985 Publication de la loi portant sur la consolidation des comptes : Obligation de publier les états financiers consolidés pour les groupes non cotés
- ✓ 1998 Avis du 17 décembre 1998 n° 98.10 sur les états financiers consolidés.
- ✓ 1999 Règlement 99.02 du 29 avril 1999.
- ✚ **À la C.E.E. (communauté économique européenne) :**
- ✓ 1983 Adoption de la 7<sup>e</sup> directive européenne sur les états financiers consolidés.<sup>1</sup>

En ce qui concerne la nécessité de publier des comptes consolidés en Algérie n'a été ressentie qu'en 1996

### **3.3. Aspects et organisation de la consolidation :**

#### **3.3.1 Les aspects liés à la consolidation :**

Plusieurs aspects liés à la consolidation peuvent être distingués<sup>2</sup> :

- ▲ Consolidation directe ou par palier ;
- ▲ La consolidation par les tableaux ou par les écritures ;
- ▲ La consolidation par les flux ou par les soldes.

#### **Consolidation directe ou par palier :**

La consolidation directe est surtout utilisée lorsque la consolidante détient uniquement des participations directes dans le capital des entités consolidée se fait en une seule fois sans constitution de sous-ensembles (sous-groupes) de consolidations préalables ;

La consolidation par palier est utilisée quand la consolidante détient des participations indirectes (en sus des participations directes) sur les entités sus visées. Des sous-groupes de consolidation sont alors formés, lesquels seront à leur tour consolidés au niveau se sous-groupes plus grands jusqu'à la consolidation ultime par la mère du dernier grand sous ensemble.

#### **La consolidation par les tableaux ou par les écritures**

---

<sup>1</sup> Allen White, **La consolidation directe principe de base**, De Boeck, Bruxelles, 2003, p : 13  
<sup>2</sup> Djelloul BOUBIR, **Comptabilité Financière : Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS, Comptes combinés, Consolidation Fiscale**, Les éditions du sahel, 2013, Algérie, P:61.

Elles procèdent de deux façons de traiter les informations comptables à consolider :

La première les présente sous forme de tableaux qui est plus adaptée à un traitement par tableau ;

La deuxième sous forme d'écritures comptables qui est plus adaptées au logiciel comptable de consolidation.

### **La consolidation par les flux ou par les soldes**

La consolidation par les flux consiste à ajouter les mouvements de l'exercice aux comptes consolidés de l'exercice précédent. Elle exige une parfaite maîtrise des techniques de consolidation.

La consolidation par les soldes consiste à cumuler les soldes des comptes annuels des entités consolidées. Elle cumule des postes d'actifs et de passifs au pourcentage de contrôle.

### **3.3.2. Organisation de la consolidation<sup>1</sup>**

La démarche de consolidation est liée aux règles d'organisation comptable appliquées au sein du groupe.

La démarche s'inspire de deux grandes tendances :

**L'organisation centralisée** : le service consolidation souhaite garder la maîtrise totale des opérations de consolidation en utilisant les données de chaque entreprise consolidée, issues de la balance de fin d'exercice ;

**L'organisation décentralisée** : toute une série de travaux préparatoires sont délégués à chaque entreprise consolidée pour réduire au strict minimum les travaux de consolidation.

#### **3.3.2.1. Démarche centralisée**

Dans la démarche centralisée, la société consolidée assume l'intégralité des opérations de consolidation. Les étapes sont principalement les suivantes :

***L'organigramme et le périmètre*** : il est établi la liste des entreprises à consolider et la méthode de consolidation pour chaque entreprise retenue dans le périmètre ;

***La collecte des données*** : à cette phase des travaux de consolidation, l'ensemble des documents nécessaires pour effectuer le cumul des données a été

---

<sup>1</sup> Mohamed Neji Hergli, **op cit** P:75

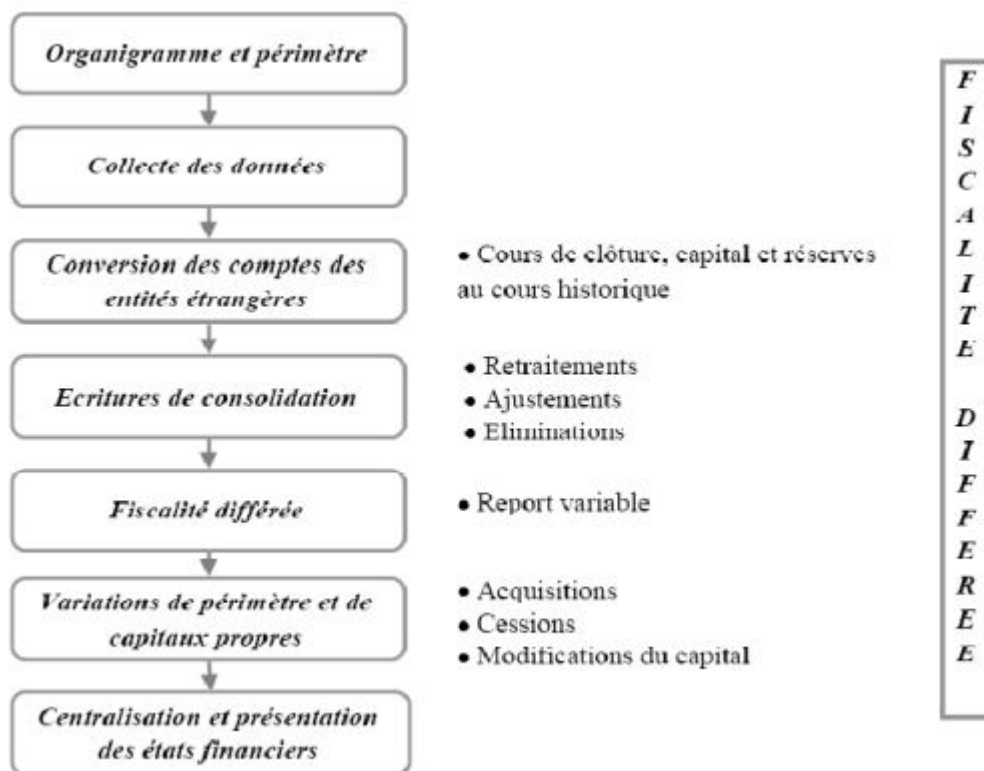
## Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés

rassemblé. Ces documents sont notamment : la balance de chaque entreprise consolidée, les informations liées aux titres des entreprises consolidée, le détail des comptes et des opérations intragroupe, les variations de capitaux propres, les données utiles aux retraitements et aux éliminations ;

**La conversion des comptes des entreprises étrangères intégrées** : tous les comptes des entreprises étrangères doivent être convertis dans la monnaie de consolidation ;

**Les écritures de consolidation qui sont classées en plusieurs catégories** les retraitements qui visent à rendre les évaluations homogènes, les reclassements qui visent à rendre la présentation homogène, les ajustements qui visent à rendre les comptes intra-groupes réciproques, les éliminations qui visent à supprimer les doubles emplois et les résultats internes

Schéma N° 1.3 : La démarche centralisée



Source: Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Op.cit, p : 76

### 3.3.2.2. Démarche décentralisée

Dans cette démarche, chaque entreprise prépare des comptes retraités et conformes aux règles de présentation et d'évaluation du groupe. Ainsi, le service

## ***Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés***

---

de consolidation après vérification, récupère les données et les complète en vue de la consolidation de l'ensemble des entreprises incluses dans le périmètre.

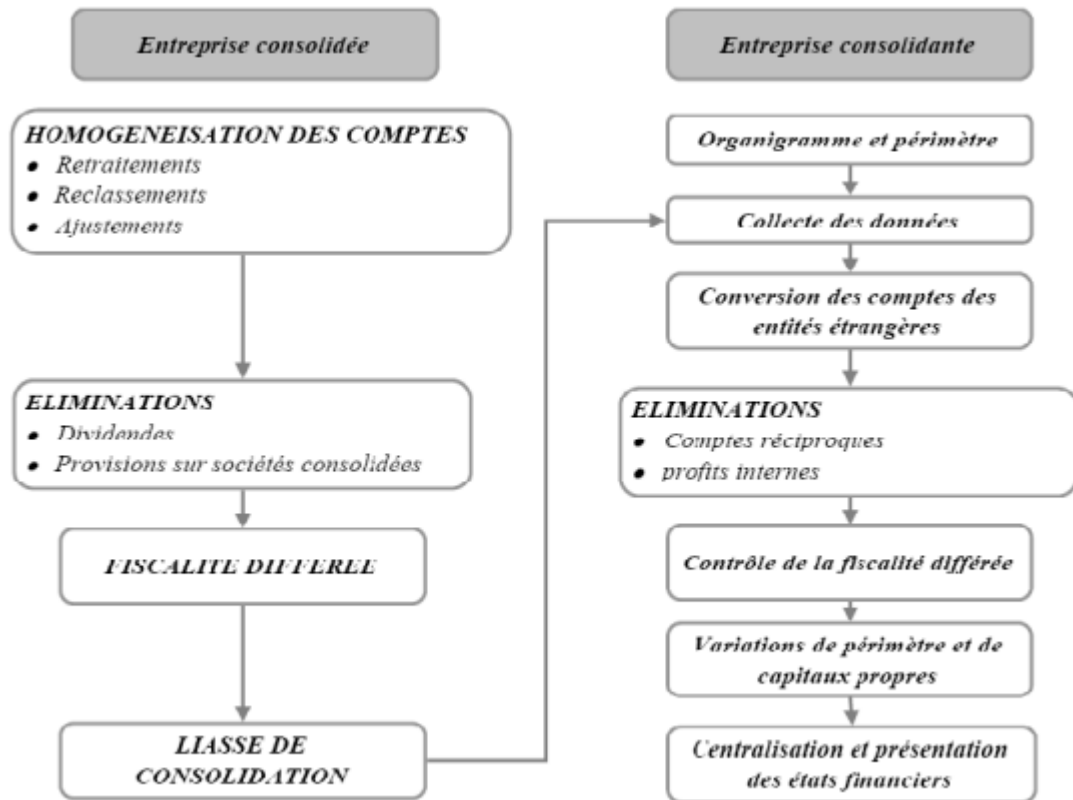
***Travaux dans chaque entreprise*** Dans cette démarche, les données transmises au service consolidation de la société consolidante ont été préparées selon les règles d'évaluation du groupe ;

***Travaux dans la société consolidante*** Cette démarche vise à traiter toutes les opérations de consolidation au service de consolidation de la société consolidante.

Elle est appliquée dans les groupes, dès lors que le nombre d'entreprises à consolider est important, car il permet d'alléger les travaux du service de consolidation. Cette organisation suppose que les entreprises soient bien informées des règles d'évaluation du groupe. Son efficacité implique :

- la diffusion auprès des sociétés du groupe du manuel comptable groupe et du manuel de consolidation, accompagnée si nécessaire par des séminaires de formation et de sensibilisation pour créer un « climat groupe » ;
- la définition et la délégation des pouvoirs aux filiales concernant les opérations relevant de leur ressort (notamment les retraitements pour homogénéisation).
- la transmission (généralement à la fin de l'année) à chaque filiale de la liasse de consolidation en lui accordant un délai pour la retourner remplie. Les relations avec les filiales doivent donc être normalisées afin d'obtenir une information consolidée fiable.

### **Schéma N° 1.4 : La démarche décentralisée**



Source: Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Op.cit, p : 78.

### 3.4. Objectifs et limites de la consolidation

#### 3.4.1. Objectifs de la consolidation :

Les comptes consolidés sont établis dans le but de fournir une information externe sur la situation financière et résultats des groupes.

Ainsi ils visent à :

- Répondre à des besoins d'informations légales,
- Donner une vision financière du groupe, dépouillée de tous les financements entre les sociétés du groupe,
- Analyser les résultats du groupe selon une approche personnalisée.

#### 3.4.2. Limites de la consolidation :

Bien que la consolidation constitue le meilleur moyen pour les investisseurs et les bailleurs de fonds d'analyser économiquement et financièrement le groupe, elle présente cependant certaines limites. Celles-ci se résument principalement dans les points suivants :

## *Les concepts de bases de l'audit et des comptes consolidés*

---

- 1- Les états financiers consolidés se prêtent difficilement à des études comparatives :
  - Dans le temps, du fait du changement du périmètre de consolidation sauf si des informations complémentaires sont mentionnées dans les notes aux états financiers.
  - Dans l'espace, du fait des particularités de chaque groupe et notamment lorsque les activités sont diversifiées.
- 2- Les états financiers consolidés ne tiennent pas compte des relations existantes entre le groupe et ses sous-traitants et façonniers dont l'importance peut être grande et dont le sort est souvent lié à celui du groupe.

Dans ce chapitre, ont été présentés les concepts dans lequel s'inscrivent l'audit et la consolidation, par la suite, et dans les chapitres suivants le travail se concentrera sur les aspects techniques pratiques de ces domaines.

# **Chapitre II**

*Aspect technique des comptes*

*Consolidés selon les IFRS et le SCF*

Au cours du présent chapitre, sont étudiés, dans une première section, les critères permettant de déterminer le périmètre de consolidation dans le cadre du SCF et du référentiel IFRS aussi les différentes méthodes de consolidation ainsi que leur dépendance du périmètre de consolidation et les deux techniques de consolidation.

Dans une deuxième section, les différents Retraitements, et conversion des comptes en monnaie étrangères.

Enfin, dans la troisième section de l'Élimination des opérations réciproques et la répartition des capitaux propres et enfin la présentation des états financiers consolidés.

## **Section 1 : Détermination du périmètre et des méthodes de consolidation**

L'établissement du périmètre est l'opération la plus importante du processus de consolidation dans son ensemble puisque c'est au niveau de cette étape que sera déterminé quelle société du groupe sera consolidée et surtout quelle méthode sera appliquée

Le principe est strict, comme nous allons le voir, toutes les entreprises contrôlées ou sous influence notable doivent être consolidées, et les cas d'exclusion sont limités.

### **1.1. Détermination du périmètre de consolidation**

Pour déterminer le périmètre de consolidation l'entreprise doit déterminer la nature du contrôle qu'elle exerce. Selon les normes IAS 28, IAS 27, IFRS 10 et IFRS 11 et de même le SCF Le périmètre de consolidation inclus :

- L'entreprise consolidante « la société mère » qui exerce les contrôles ;
- Les entreprises consolidées « filiales », sur lesquelles la société mère exerce un contrôle exclusif ;
- Les entreprises consolidées « coentreprises, entreprises commune », sur lesquelles la société mère exerce avec d'autres entités un contrôle conjoint ;
- Les entreprises consolidées « entreprises associées », sur lesquelles la société mère exerce une influence notable.

### **1.2. Les différents types de contrôle**

Il existe trois types de contrôle qui caractérisent la relation entre la société mère et les sociétés qu'elle contrôle

#### **1.2.1. Le contrôle exclusif**

Ce type de contrôle est exercé sur *les filiales*. Selon l'IFRS 10 Un investisseur contrôle une entité si :

- ✓ Il détient le pouvoir sur l'entité faisant l'objet d'un investissement ;
- ✓ Il est exposé ou a droit à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité ;
- ✓ Il a la capacité d'exercer son pouvoir de manière à influencer sur les montants des rendements qu'il obtient.

## ***Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF***

---

La lecture des définitions large du contrôle par la législation algérienne et des normes internationales nous mène à distinguer trois formes différentes du contrôle exclusif :

### ✓ ***Contrôle de droit***<sup>1</sup>:

Le contrôle de droit qui résulte de la détention directe et/ ou indirecte, via une filiale, de la majorité des droits de vote dans une autre entité ( de plus de 50 % des droits de vote induits par les participations directes et indirecte de la mère dans le capital de l'entité à consolider)

### ✓ ***Contrôle de fait***<sup>2</sup>:

Si la société consolidante détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entreprise dispose du pouvoir :

- De nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent ;
- De réunir la majorité des droits de vote dans les réunions de conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent ;
- Sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs.

Le contrôle de fait découle d'une conception large du contrôle induite par le principe de la « prééminence de la substance et la réalité économique sur la forme ou l'apparence juridique »

### ✓ ***Contrôle contractuel***<sup>3</sup>

Du droit d'exercer une ***influence dominante***<sup>4</sup> sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clause statutaire, lorsque le droit applicable le permet.

### **1.2.2. Contrôle conjoint**

Le paragraphe 7 de l'IFRS 11 définit le contrôle conjoint comme étant « le partage contractuellement convenu du contrôle exercé sur une opération, qui n'existe que dans le cas où les décisions concernant les activités pertinentes requièrent le consentement unanime des parties partageant le contrôle » il peut

---

<sup>1</sup> Djelloul Boubir, **op cit** , P :31.

<sup>2</sup> IDEM.

<sup>3</sup> **books.google.dz**. chérif-jacques Allali , consolidation des comptes - comptes de groupe - manuel et applications, comptabilité et audit, DSCG UE 4,2017, P:11. Consulté le 20/02/2017 à 15.00.

<sup>4</sup> L'influence dominante existe si l'entreprise consolidante a le droit d'utiliser ou orienter l'utilisation des actifs la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs

être exercé soit sur une *coentreprise* soit sur une *activité commune* (entreprise commune)

Il se caractérise par<sup>1</sup> :

- Un nombre limité d'associés ou actionnaires ;
- Un accord contractuel qui prévoit que les décisions essentielles nécessitent le consentement de tous les associés participant au contrôle conjoint

L'existence d'un contrôle conjoint ne suppose pas obligatoirement un partage égalitaire des droits de vote (par exemple 60 % - 40 % entre deux actionnaires) et n'exclut pas l'existence d'associés ne participant pas dans ce contrôle conjoint.

### **1.2.3. L'influence notable**

L'influence notable est le pouvoir de **participer** aux décisions relatives aux politiques financières et opérationnelles de l'entité émettrice, sans toutefois **exercer** un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques. Elle est exercée sur les *entités associées*

Selon le paragraphe 5 de l'IAS 28 « Si l'investisseur détient, directement ou indirectement (par exemple par le biais de filiales), 20 % ou plus des droits de vote dans l'entité émettrice, il est présumé exercer une influence notable, sauf s'il peut être démontré clairement que ce n'est pas le cas ..... ».

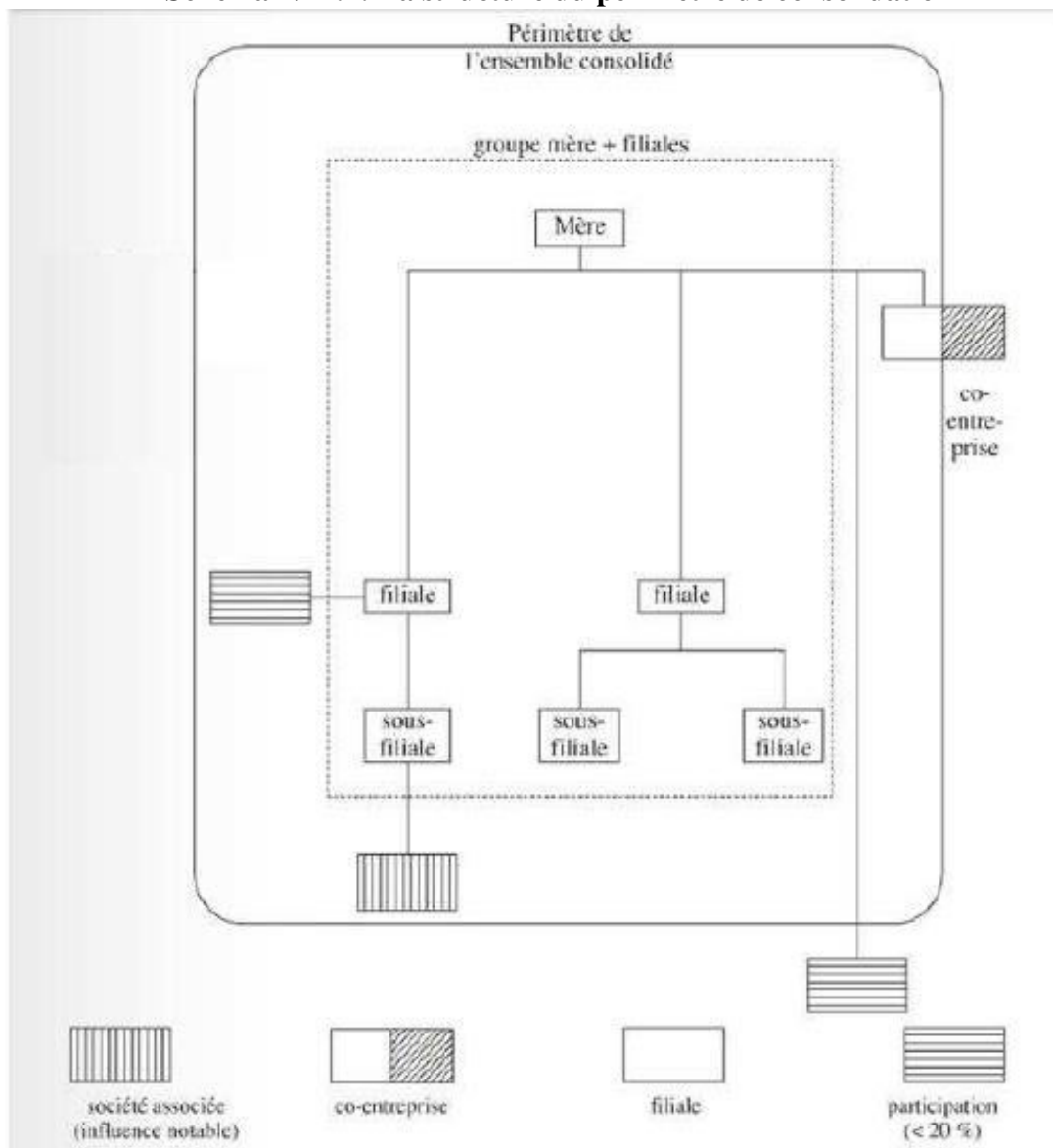
L'exercice d'une influence notable par un investisseur est habituellement attesté par une ou plusieurs des situations suivantes :

- ✓ représentation au sein du Conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent de l'entité émettrice ;
- ✓ participation au processus d'élaboration des politiques, et notamment participation aux décisions relatives aux dividendes et autres distributions ;
- ✓ transactions significatives entre l'investisseur et l'entité émettrice ;
- ✓ échange de personnel de direction ;
- ✓ fourniture d'informations techniques essentielles.

---

<sup>1</sup> [books.google.dz](https://books.google.dz). chérif-jacques Allali, **op cit**, P :14.consulté le 20/02/2017 a 15.56

Schéma N° 2.1: La structure du périmètre de consolidation



Sources : Carole Bonnier, Pascale Delvaile, Comptabilité financière des groupes, 2006, Gualino, p 83.

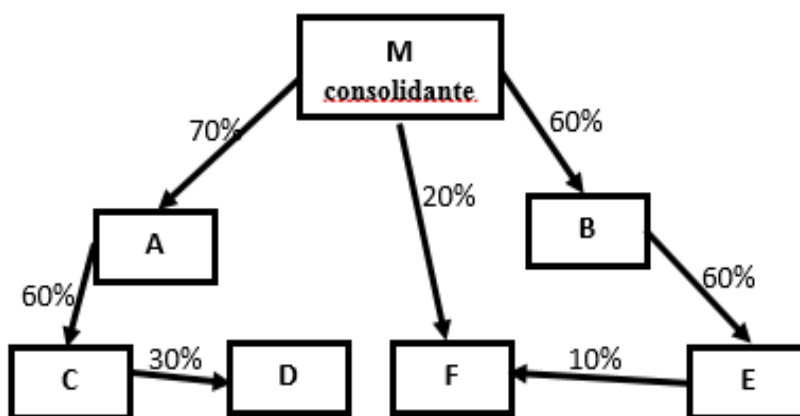
### 1.3. Pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt

- ✚ Le pourcentage de contrôle est utilisé pour déterminer l'existence et le type d'influence exercée par la société consolidante sur chacune des entités consolidées qu'elle soit directe ou indirecte, il est exprimé en pourcentage de droits de vote ;
- ✚ Le pourcentage d'intérêt est utilisé pour déterminer la part des intérêts des actionnaires minoritaires, il est égal au pourcentage du

## Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF

capital détenu par la société consolidante directement ou indirectement, dans chaque société consolidée.

Schéma N° 2.2: Pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt



Entité	% droit de vote (contrôle)			% d'intérêt de la consolidante		
	Direct	Indirect	Total	Direct	Indirect	Total
A	70%		70%	70%		70%
B	60%		60%	60%		60%
C		60%	60%		$70\% \times 60\% = 42\%$	42%
D		30%			$70\% \times 60\% \times 30\% = 12.60\%$	12.60%
E		60%			$60\% \times 60\% = 36\%$	36%
F	20%	10%	$20 + 10 = 30\%$	20%	$60\% \times 60\% \times 10\% = 3.6\%$	$20\% + 3.6\% = 23.60\%$

Source : Djelloul BOUNIR ; Consolidation des comptes comparatif SCF-IFRS ; op cit ; P :120

### 1.4.Exclusions du périmètre de consolidation

Les normes internationales notamment l'IFRS 10 « états financiers consolidés » n'admettent aucun cas d'exclusion du périmètre de consolidation.

La réglementation algérienne prévoit les cas suivant d'exclusions :

- ✓ Les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante ;
- ✓ Les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure dans un avenir proche.

Toute exclusion de la consolidation doit être justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

### **1.5.Méthodes de consolidation**

Le système Comptable financier préconisé, selon le type d'influence exercée les méthodes de consolidation suivantes :

- ✓ L'intégration globale ;
- ✓ La mise en équivalence ;
- ✓ La méthode d'intégration proportionnelle s'utilise dans le cas d'un contrôle conjoint cependant elle a été supprimée par la norme IFRS 11, dans ce cas le SCF donne la possibilité d'utiliser la mise en équivalence.

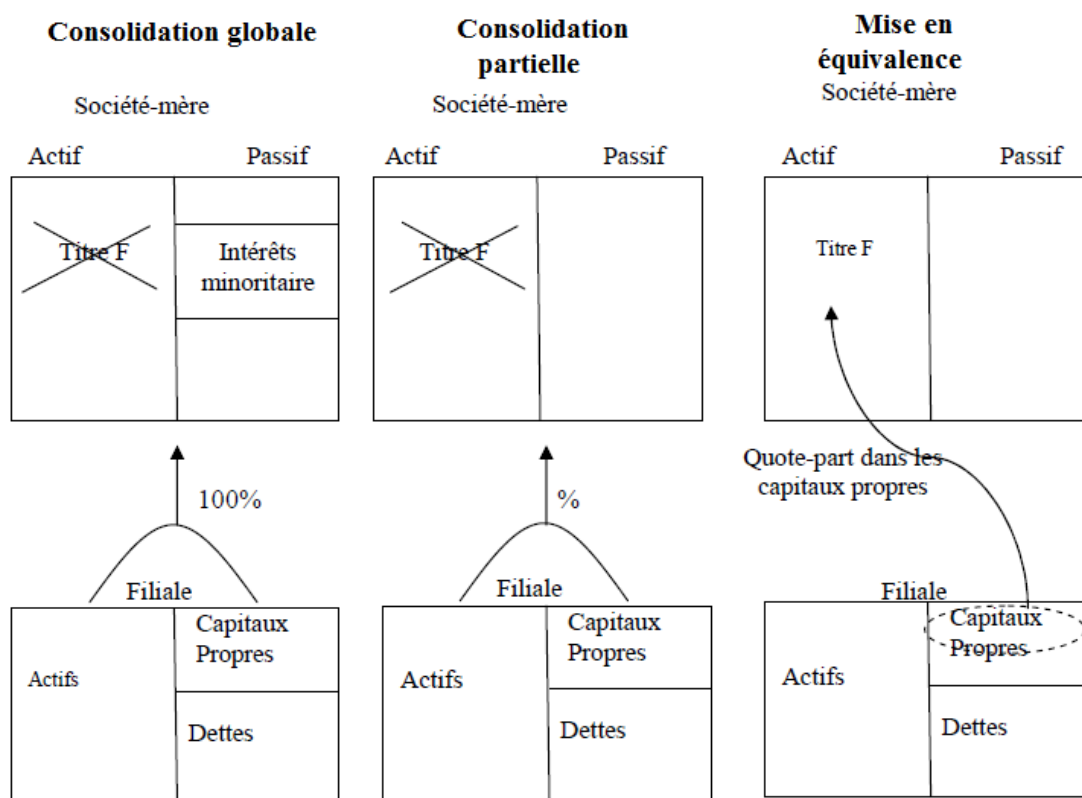
En générale les méthodes de consolidation selon les normes internationales se présentent comme suit :

**Tableau N° 2.1: méthodes de consolidation**

<b>Types d'entité consolidée détenue</b>		<b>Qualification de l'entité consolidée détentrice des titres</b>	<b>Type d'influence exercée</b>	<b>Méthode de consolidation à appliquer</b>
Filiale		Société mère	Contrôle	Consolidation globale
partenariat	Activité conjointe	Coparticipant	Contrôle conjoint	Consolidation partielle
	Coentreprise	Coentrepreneur		Mise en équivalence
Entreprise associée		investisseur	Influence notable	

Source : <https://books.google.dz/>,Chérif-Jacques Allali ; Consolidation des comptes - Comptes de groupe - Manuel et applications ; op.cit, P :31

**Schéma N° 2.3 : Méthodes de consolidation**



Source : comptabilité générale et gestion d'entreprise comptabilité financière ; p: 337 ( avec adaptations).

### 1.5.1. Consolidation globale :

Les comptes d'une filiale sont consolidés par intégration globale lorsque la société mère en détient le contrôle exclusif, c'est-à-dire en pratique la majorité du capital ou de droits de vote.

L'intégration globale consiste, comme son nom l'indique, à reprendre pour leur intégralité, au bilan de la société mère, tous les éléments qui constituent l'actif et le passif de la filiale, et au compte de résultat, toutes les charges et tous les produits qui en déterminent le résultat net.

Les éléments patrimoniaux viennent ainsi se substituer aux titres de participation détenus par la société mère, lesquels disparaissent de son bilan.

Cependant, lorsque la filiale n'est pas contrôlée à 100% par la société mère, il convient de faire apparaître au bilan et au compte de résultats consolidés les droits des autres actionnaires, dits minoritaires, sur les capitaux propres et les résultats de la filiale.

### **1.5.2. Consolidation partielle (proportionnelle)**

Cette méthode est utilisée quand il s'agit d'une activité conjointe elle consiste à comptabiliser les éléments suivants relativement à ses intérêts dans une entreprise commune<sup>1</sup> :

- ✓ Ses actifs, y compris sa quote-part des actifs détenus conjointement ;
- ✓ Ses passifs, y compris sa quote-part des passifs assumés conjointement ;
- ✓ Les produits qu'il a tirés de la vente de sa quote-part de la production générée par l'entreprise commune ;
- ✓ Sa quote-part des produits tirés de la vente de la production générée par l'entreprise commune ;
- ✓ Les charges qu'il a engagées, y compris sa quote-part des charges engagées conjointement, le cas échéant.
- ✓ Ces éléments sont comptabilisés conformément aux règles applicables à chacun d'eux

Cette consolidation s'apparente largement à l'ancienne intégration proportionnelle sauf que le taux d'intégration n'est plus lié au pourcentage d'intérêt mais aux clauses du contrat.

### **1.5.3. Mise en équivalence**

La consolidation par mise en équivalence est utilisée pour intégrer les coentreprises et les entreprises associées.

La mise en équivalence consiste à substituer à la valeur comptable des titres de participations détenues par la société mère, une autre valeur correspondant à la quote-part des capitaux propres de l'entité déterminés d'après les règles de consolidation.

Cette quote-part est égale au produit des capitaux propres par le pourcentage d'intérêts représenté par les titres de participation consolidés.

La base de calcul des capitaux propres déterminés d'après les règles de consolidation correspond au montant des capitaux propres retraités résultant de la près-consolidation et de la consolidation proprement dite.

---

<sup>1</sup> [www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com) IFRS 11 « partenariat », consulté le 01/03/2017 à 14.30

## **Section 2 : Homogénéisation et Retraitements**

Il peut arriver que les sociétés du groupe n'appliquent pas les mêmes méthodes d'évaluation, pratiquent des politiques d'amortissement ou de provision différentes pour des raisons fiscales par exemple, ou en raison de contraintes juridiques particulières (filiales de pays étrangers) ;

Les comptes des sociétés, avant d'être intégrés dans les comptes consolidés doivent être retraités afin de donner au groupe l'image la plus homogène possible.

### **2.1. Le principe d'homogénéité dans l'établissement des états financiers consolidés**

L'objectif des comptes consolidés est de donner une image sur la situation de l'ensemble des sociétés, Il est indispensable que cette image repose sur des bases homogènes et que le principe de permanence des méthodes soit respecté ;

Dans ces conditions, il est nécessaire de procéder, avant même la consolidation des filiales à des opérations d'homogénéisation ayant pour objet d'harmoniser les principes d'élaboration et de présentation des comptes sociaux ;

In fine, l'objectif étant de réduire au maximum les retraitements de consolidation, la mise en place d'un manuel de procédure comptable groupe permettra de définir dès l'établissement des comptes sociaux des principes d'évaluation de dépréciation et de présentation communs à toutes les filiales afin de limiter ces travaux d'homogénéisation ;

Deux conséquences majeures découlent du principe d'homogénéité :

- L'utilisation de comptes sociaux arrêtés à une date de clôture identique à celle de l'entreprise consolidante ;
- L'évaluation et la présentation des actifs, des passifs, des charges et des produits des entreprises consolidées selon des méthodes homogènes au sein du groupe.

### **2.2. Les retraitements d'homogénéité**

Nous développerons dans le cadre de ce titre l'exemple des amortissements dérogatoires, de l'évaluation des stocks, de l'activation des contrats de location de financement et de la fiscalité différée

#### **2.2.1. Les amortissements dérogatoires**

## ***Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF***

---

Les amortissements dérogatoires correspondent à la quote-part d'amortissements pratiqués uniquement pour bénéficier d'une disposition fiscale favorable.

Les écritures de retraitement sont, le plus souvent, passées à partir des comptes individuels (ou sociaux) de chaque société du groupe et concerne toute les sociétés du périmètre de consolidation

Le système fiscal algérien reconnaît l'amortissement linéaire comme seule mode d'amortissement, de ce fait les entités consolidées doivent être retraitées par apport à ce mode.

### **2.2.2. L'évaluation des stocks**

Il y a lieu de rappeler que face à des circonstances similaires, les entreprises retenues dans le périmètre peuvent appliquer la méthode de déstockage qui s'apparente le mieux à leur réalité sans qu'il ne soit nécessaire de la faire converger vers les pratiques du groupe

### **2.2.3. Les contrats de location- financement**

Pour déterminer s'il s'agit d'une location simple ou d'une location financement, la norme IAS17 énonce les critères suivant :

- Le contrat de location transfère les risques et les avantages inhérents à la propriété de l'actif au terme de la durée du contrat ;
- Le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée ;
- La durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif, même s'il n'y a pas de transfert de propriété ;
- Au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
- Les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

### **Contrat de crédit-bail du point de vue du preneur**

L'entreprise utilise une immobilisation dont elle n'est pas propriétaire mais seulement locataire. Par conséquent, dans les comptes sociaux, le bien ne figure pas à l'actif du bilan et aucun amortissement n'est constaté. Les loyers versés constituent des charges d'exploitation. A la fin du contrat, l'entreprise a la possibilité d'acquies ce bien à un prix prévu dans le contrat. Si l'option est

levée, le bien est alors inscrit en immobilisation pour sa valeur d'acquisition. Le traitement de consolidation va consister à :

- ✓ Enregistrer le bien concerné en immobilisation à l'actif du bilan, soit à la valeur stipulée au contrat, soit à sa juste valeur en l'absence d'indication dans le contrat et à l'amortir conformément à sa nature ;
- ✓ Comptabiliser au passif la dette financière correspondante et à considérer le loyer versé comme l'annuité de remboursement de l'emprunt (frais financiers et capital) ;
- ✓ Comptabiliser une imposition différée lorsque le plan d'amortissement du bien diffère de l'amortissement financier de la dette.

### **Contrat de crédit-bail du point de vue du bailleur**

Les biens mis par les entreprises consolidées à la disposition de clients par contrat de crédit-bail peuvent être traités comme s'ils avaient été vendus à crédit, si la réalisation de la vente future peut être considérée comme raisonnablement assurée.

Les retraitements à opérer sont les suivants :

- ✓ Annulation de la valeur du bien à l'actif ;
- ✓ Comptabilisation de la créance ;
- ✓ Annulation des amortissements ;
- ✓ Annulation des loyers comptabilisés au compte de résultat ;
- ✓ Retraitement des loyers en remboursement du capital investi et en produits financier
- ✓ Enregistrement au compte de résultat du produit de la vente et de son coût si le bailleur est un distributeur ou le fabricant du bien ;
- ✓ Comptabilisation des impôts différés.

Cette méthode est considérée comme obligatoire dans les normes IAS 17.<sup>1</sup>

#### **2.2.4. Fiscalité différée**

Dans les comptes consolidés, les impôts attachés aux résultats des différentes entités regroupent les impôts exigibles et différés.

Les impôts différés sont calculés sur toutes les différences bilancielle entre les bases comptables (sociales, consolidées) et fiscales

La charge d'impôt sur les bénéfices doit avoir comme base le résultat économique de l'exercice en corrigeant l'impôt exigible :

---

<sup>1</sup> Eric Ropert, **op.cit.**, p: 230

## ***Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF***

---

- ✓ Des écarts temporaires existant entre le résultat fiscal et le résultat comptable,
- ✓ Des déficits fiscaux reportables et récupérables (ayant une probabilité d'être réalisés dans les exercices suivants)

De plus, Tous les retraitements impactant les réserves ou les reports à nouveau et /ou le résultat induisent des impôts différés sauf déduction ou réintégration fiscale permanente<sup>1</sup>.

### **2.3.La conversion des comptes en devises**

Les états financiers a consolidés doivent être libellé dans la même devise avant de procéder à leur cumul ;

Les dépositions en matière de monnaie a fait l'objet de la section 7 de l'arrêté portant le SCF « *opérations en monnaies étrangère* » sauf qu'elle ne donne aucune explication sur les différentes monnaies notamment la monnaie de présentation, monnaie étrangère et monnaie fonctionnelle, par contre la normes IAS 21 donne plus de détails.

#### **2.3.1. Définitions<sup>2</sup>**

- **La monnaie fonctionnelle** est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel opère l'entité ;
- **La monnaie de présentation** est la monnaie utilisée pour la présentation des états financiers ;
- **Une monnaie étrangère** est une monnaie différente de la monnaie fonctionnelle de l'entité.

---

<sup>1</sup> Djelloul BoubiR, **op cit**, P: 91.

<sup>2</sup> [Http://www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com) , journal officiel de l'union européenne, IAS 21 consulté le 13/03/2017

### **2.3.2. La conversion des états financiers des activités à l'étranger**

**Tableau N° 2.2 : conversion des états financiers d'une entité étrangère**

<b>CONVERSION DES ÉTATS FINANCIERS D'UNE ENTITÉ ÉTRANGÈRE</b>	
Opérations	Cours de conversion
Éléments du bilan (monétaires et non monétaires)	Cours de la clôture
Éléments du compte de résultat	Cours de la transaction
Écarts de change inscrits en capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net	

**Source : l'essentiel des normes comptables internationales IAS /IFRS**

Donc l'entité consolidante présentant les états financiers doit suivre les procédures suivantes<sup>1</sup> :

- les actifs et passifs, à la fois monétaires et non monétaires (y compris les écarts d'acquisition), de l'entité doivent être convertis au cours de clôture, Les postes de capitaux propres sont maintenus au cours historique (cours à la date d'acquisition de l'entreprise consolidée ou de sa fondation, cours à la date d'achat pour les biens entrés ultérieurement à l'acquisition) ;
- les éléments de produits et de charges de l'entité étrangère doivent être convertis aux cours de change à la date des transactions (en pratique, les postes du compte de résultat sont convertis au cours de change annuel moyen ou lorsqu'il est connu ou déterminable, cours de change en vigueur à la date de transaction pour les transactions définitives) ;

---

<sup>1</sup>Evelyne Gurfein, **Comptes consolidés** : IAS-IFRS et conversion monétaire, éditions d'organisation, 2006, Paris, p: 18

## Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF

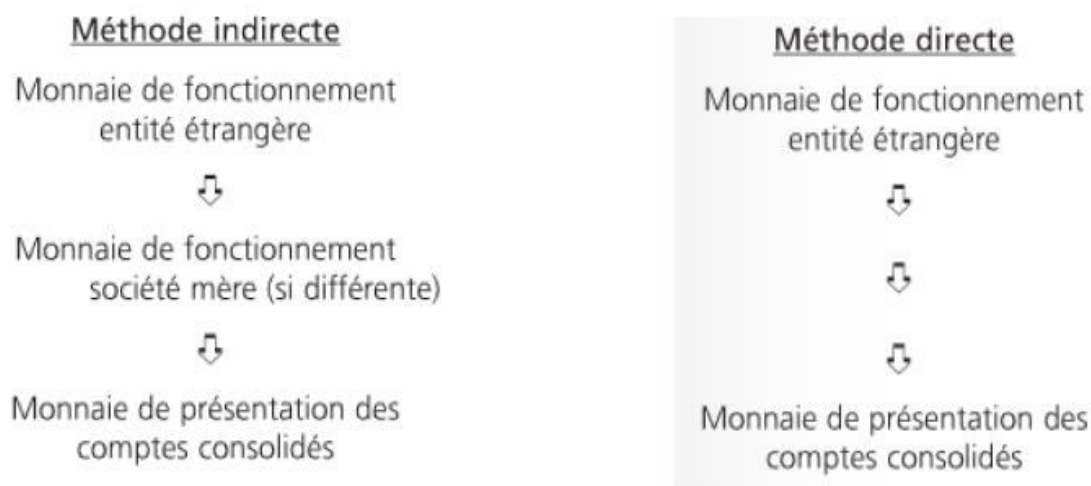
- tous les écarts de change qui en résultent doivent être inscrits dans une rubrique particulière des capitaux propres au poste "écarts de conversion" puis répartis entre les intérêts du groupe et ceux des minoritaires.

Les éléments comparatifs du bilan et du compte de résultat doivent être traités de manière semblable.

### **2.3.3. Méthodes de conversion monétaire**

L'entreprise aura le choix entre les deux méthodes suivantes (aboutissant au même résultat) et devra justifier en notes annexes de l'utilisation d'une monnaie de présentation des comptes différente de la monnaie de fonctionnement<sup>1</sup>.

**Schéma N° 2.4 : Les deux méthodes de conversion monétaire**



Source : Stéphane Brun, op.cit, p: 155.

## **Section 3 : Elimination des opérations réciproques et répartition des capitaux propres**

Suite à la conversion des états a consolidés, viens l'étape du cumul et afin de ne pas faire apparaitre de double emplois il faut procéder aux éliminations et répartitions des capitaux propres :

### **3.1. L'élimination des opérations interne au groupe**

Les comptes consolidés ne doivent traduire que les opérations ou situations patrimoniales envers les tiers extérieurs du groupe. En conséquence il y a lieu d'éliminer les opérations entre entreprises consolidées.

<sup>1</sup> Stéphane Brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS /IFRS, Gualino, 2004, Paris, p: 155.

On peut distinguer deux types d'éliminations des opérations intragroupes :

- Les opérations avec incidences sur le résultat du groupe.
- Les opérations sans incidences sur le résultat du groupe.

### **3.1.1. Elimination des opérations sans incidences sur le résultat consolidé**

Les sociétés appartenant à un même groupe entretiennent fréquemment des relations entre elles. Ces relations commerciales ou financières sont enregistrées dans les comptes individuels de chaque entreprise en sens opposé.

En effet si la société Mère (M) vend des marchandises à sa filiale (F), M enregistre une vente et détiennent une créance sur F, alors que F enregistre un achat et une dette vis-à-vis de M. au niveau du groupe ces comptes réciproques de créances et dettes ainsi que de charges et produit ont un caractère fictif par conséquent ils sont éliminés

Les éliminations n'affectent pas le résultat elle concerne les éléments suivants<sup>1</sup> :

- Créances/dettes
- Charges financiers / produits financiers
- Achats /ventes
- Prêt / emprunt

L'élimination des comptes réciproques n'est possible qu'après qu'un inventaire complet eut été réalisé et que tous les ajustements de réciprocité des comptes eurent été effectué préalablement<sup>2</sup>

#### **Exemple<sup>3</sup>**

Ecriture dans les comptes sociaux A : prêt à B : 1000 : produit financier de 10% soit 100. Ecriture dans les comptes sociaux de B : Emprunt auprès de A : 1000 : charge financières : 100

#### Comptes de bilan

Comptes	Débit	Crédit
Empunt	1000	
Prêt		1000

#### Comptes de résultat

---

<sup>1</sup> Eric Ropert, **Nouvelle pratique des comptes consolidés**, Gualino, 2000, Paris, p: 77

<sup>2</sup> Djelloul Boubir, **op cit**, P 85.

<sup>3</sup> Idem.

Comptes	Débit	Crédit
Produit financier	100	
Charge financière		100

### **3.1.2. Elimination des opérations avec incidences sur le résultat consolidé**

Lorsqu'elles ne sont pas négligeables, les opérations ayant conduit à la constatation d'un résultat interne doivent être éliminées dans les comptes consolidés

Le seuil de matérialité pour éliminer ces opérations est propre à chaque groupe et doit être indiqué dans l'annexe consolidée

Cette approche permet aux groupes importants de réduire le nombre d'écritures de retraitement fastidieuses qui ne sont pas significatives quant à l'interprétation et à la formation du résultat consolidé du groupe.

Lorsqu'il y a intégration globale, l'élimination des profits et des pertes ainsi que des plus-values et moins-values est pratiquée à 100%, puis répartie entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts minoritaires de l'entreprise ayant réalisé le résultat ; lorsqu'il y a intégration proportionnelle ou mise en équivalence, cette élimination est limitée au pourcentage d'intérêt détenu.

En cas d'élimination de perte, il convient de s'assurer que la valeur de l'élément d'actif retraité n'est pas supérieure à la valeur actuelle de cet élément.

Dans le cas inverse, la perte sera conservée dans les comptes.

Les éliminations affectant le résultat consolidé concernent notamment :

- Les plus ou moins-values sur cessions d'immobilisations ;
- Les profits sur stocks ;
- Les provisions pour dépréciation sur des sociétés du groupe (litres,

Comptes courants) ;

- Les dividendes inter sociétés.

### **3.2. Répartition des capitaux propres et élimination des titres de participation**

Cette phase marque l'achèvement des travaux de consolidation. Elle consiste à substituer, à la valeur des titres de participation figurant à l'actif cumulé, la quote-part des capitaux propres (comportant le résultat) de l'entité consolidée revenant à la consolidante.

Techniquement, il y a lieu donc d'isoler la quote-part en question puis de procéder à l'élimination des participations figurant à l'actif par imputation sur cette dernière, et au traitement des écarts en résultant conformément au référentiel de l'IASB.

### **3.2.1. Partage des capitaux propres**

Les états financiers cumulés ne donnent aucune information sur la part des capitaux propres revenant au groupe et celles revenant aux actionnaires hors groupe. Afin d'obtenir une image fidèle de cet ensemble, il convient alors de mettre en évidence ces parts qualifiées généralement d'intérêts majoritaires (parts revenant au groupe) et intérêts minoritaires (parts revenant aux tiers).

L'objectif et la démarche de la répartition des capitaux propres varient en fonction de la méthode de consolidation adoptée.

### **3.2.2. Elimination des titres de participation**

Les titres des sociétés consolidées doivent être éliminés en cas d'intégration globale ou d'intégration proportionnelle car ils font double emploi avec la reprise de leurs comptes sociaux (et donc de leur actifs nets), et en cas de mise en équivalence, ils sont à réévalués.

L'élimination des titres permet de mettre en évidence la part d'enrichissement ou d'appauvrissement du groupe relative à une société consolidée.

Lors de l'acquisition de titres d'une société, le prix d'achat de ces titres ne correspond que rarement à la quote-part de situation nette qu'ils représentent.

Dans ce cas apparaît une différence de première consolidation qui justifie un traitement comptable spécifique.

### **L'écart de première consolidation**

Les normes internationales ne prononcent pas clairement écart de première consolidation comme il est mentionné dans le Système Comptable Financier.

Cet écart est une différence existant, au moment de l'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation d'un groupe, entre le coût d'acquisition des titres par la société consolidante et la part correspondante dans les capitaux propres (y compris le résultat) de sa filiale.

L'écart de première consolidation comprend :

- Des « **écarts d'évaluation** » positifs ou négatifs afférents à certains éléments identifiables qui sont ainsi réestimés pour les ramener à la valeur retenue pour la détermination de la valeur globale de l'entreprise acquise. Les écarts d'évaluation représentent essentiellement des plus ou moins-values latentes sur éléments d'actif, des provisions pour risques et charges et des actifs incorporels (fonds de commerce, réseaux commerciaux, parts de marché, fichiers, marques...).
- Un solde non affecté, intitulé « **écart d'acquisition** » :
  - S'il est *positif*, il représente ou comprend la fraction du prix payée en contrepartie des avantages que procure la prise de contrôle de l'entreprise : élimination d'une entreprise concurrente, assurance d'un approvisionnement ou d'un débouché, amélioration des conditions de production, expansion à l'étranger....
  - S'il est *négatif*, l'écart d'acquisition correspond soit à une prévision de perte ou de défaut de rendement soit, le cas échéant, à une plus-value potentielle du fait d'une acquisition effectuée dans des conditions avantageuses. La constatation d'écarts d'évaluation positifs ne doit pas avoir pour conséquence, sauf cas exceptionnels dûment justifiés dans l'annexe, de faire apparaître un écart d'acquisition négatif.

L'écart d'acquisition positif, appelé également « survaleur » ou « goodwill » est inscrit à l'actif du bilan consolidé sous une rubrique distincte, entre les immobilisations incorporelles et corporelles. Et l'écart d'acquisition négatif est classé en « provisions pour risques et charges »<sup>1</sup>.

Lorsque l'écart ne peut être reparti entre ses différents composants, il est porté pour la totalité de son montant au poste écart d'acquisition

Lorsque le calcul de l'écart de première consolidation donne un montant négatif il est considéré comme « badwill » et est comptabilisé en produits<sup>2</sup>

### **Section 4 : présentation des états financiers consolidés**

La présentation et le contenu des états financiers consolidés sont analysés dans l'article 210-1 de l'arrêté portant système comptable financier et la norme IAS 1 « présentation des états financiers »

Ainsi les états financiers consolidés comprennent :

---

<sup>1</sup> Eric Ropert, op cit, p: 130.

<sup>2</sup> CNC, **Manuel de comptabilité financière**, Alger, Algérie, Edition 2013, P :487.

- Un bilan consolidé
- Un compte résultat consolidé
- Un tableau des flux de trésorerie consolidé
- Un état de variation des capitaux propres consolidé
- Une annexe des comptes consolidés

### **4.1. Le bilan consolidé**

#### **4.1.1. La distinction éléments courants/éléments non courants**

Chaque entité doit présenter au bilan, séparément ses actifs courants et non-courants et ses passifs courants et non-courants.

Les actifs courants comprennent les éléments destinés à être utilisés, réalisés ou consommés dans le cadre du cycle normal de production de l'entreprise.

Il s'agit des actifs destinés à être négociés sur des marchés, détenus dans une perspective de court terme ou devant être réalisés dans un délai maximal d'un an, des liquidités ou les quasi-liquidités, si leur utilisation n'est pas soumise à des restrictions.

Tous les autres actifs doivent être classés comme des actifs non-courants. Les passifs courants comprennent les dettes devant être remboursées soit dans le cadre du cycle normal de production de l'entreprise, soit dans un délai inférieur à 12 mois.

Tous les autres passifs doivent être classés comme des passifs non-courants.

#### **4.1.2. Les informations à présenter obligatoirement au bilan consolidé**

Le bilan doit contenir au moins les rubriques suivantes<sup>1</sup> :

- Les immobilisations corporelles ;
- Les immeubles de placement ;
- Les immobilisations incorporelles ;
- Le total des actifs classés en actifs destinés à être cédés ;
- Les actifs financiers à l'exclusion des participations mises en équivalence, des clients et autres débiteurs, de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ;

---

<sup>1</sup> Elisabeth Bertin, **Les états financiers consolidés IAS/IFRS**, Gualino, 2007, Paris, p: 199

- Les participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;
- Les actifs biologiques (pour les entités du secteur agricole) ;
- Les stocks ;
- Les créances clients et autres débiteurs ;
- La trésorerie et équivalents de trésorerie ;
- Les dettes fournisseurs et autres créditeurs ;
- Les provisions ;
- Les passifs inclus dans les groupes d'actifs destinés à être cédés ;
- Les actifs et passifs d'impôts exigibles ;
- Les actifs et passifs différés d'impôts ;
- Les intérêts minoritaires ;
- Le capital émis et les réserves.

### **4.2. Le compte résultat consolidé**

Les points suivants seront successivement évoqués : les informations à présenter obligatoirement au compte résultat, le classement des charges.

#### **4.2.1. Les informations à présenter obligatoirement au compte résultat**

Le compte de résultat doit mentionner au moins les postes suivants<sup>1</sup> :

- Les produits des activités ordinaires ;
- Les charges financières ;
- La quote-part dans le résultat net des entités associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode la mise en équivalence
- Un montant comprenant le total du résultat après impôt des activités abandonnées et du résultat après impôt comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur, diminuée des coûts de la vente, ou de la cession des actifs ou du (des) groupe(s) destiné(s) à être cédé(s) constituant l'activité abandonnée ;
- La charge d'impôt sur le résultat ;

---

<sup>1</sup>Élisabeth Bertin, **op.cit**, p: 184

- Le résultat de l'exercice.

Des postes et rubriques supplémentaires doivent être présentés au compte de résultat lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l'entité.

Une entité ne doit pas présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes annexes. Cependant, lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont indiqués séparément.

### **4.2.2. Le classement des charges**

Le compte de résultat est présenté<sup>1</sup> :

- **Soit par nature de charges** : les charges sont classées selon des catégories telles que la consommation de matières premières, les dotations aux amortissements et aux dépréciations, les charges de personnel, etc.,
- **Soit par destination** : les charges sont classées selon les grandes fonctions de l'entreprise où elles ont été consommées : production, commercialisation, recherche, administration. L'entreprise doit choisir la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes.

### **4.3. Les autres documents de synthèse consolidés**

#### **4.3.1. Le tableau des flux de trésorerie consolidés**

Le tableau de flux de trésorerie est un des états obligatoires des comptes consolidés. L'objectif de ce tableau est d'expliquer les variations entre la trésorerie consolidée d'ouverture et celle de clôture en classant les flux de trésoreries, selon leur provenance, en trois catégories :

- Les flux de trésoreries liées aux activités opérationnelles ;
- Les flux de trésoreries liées aux activités d'investissements ;
- Les flux de trésoreries liées aux activités de financements.

Il est important de noter que les flux de trésorerie nets liés à l'acquisition et la cession d'unités doivent être présentés séparément dans la section activités d'investissement<sup>2</sup>.

#### **4.3.2. L'état des variations de capitaux propres consolidé**

---

<sup>1</sup> Elisabeth Bertin, **op.cit.**, p: 185

<sup>2</sup> Anne Fortin, **État de flux de trésorerie**, 1998 – Presses de l' Université du Québec, Canada, p :27

## ***Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF***

---

L'état de variation des capitaux propres donne une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice

Il est présenté sur deux années consécutives. Cet état contient <sup>1</sup>:

- Le résultat net de l'exercice ;
- Chacun des éléments de produits et de charges, de profits ou de pertes comptabilisés directement dans les capitaux propres consolidés ;
- Le total des produits et des charges de l'exercice en distinguant bien les montants attribuables au groupe et ceux revenant aux minoritaires ;
- L'effet des changements de méthodes comptables, d'estimations et des corrections d'erreurs.

Le groupe doit en outre préciser, soit dans cet état, soit en annexe :

- Les transactions sur le capital avec les propriétaires et les distributions aux propriétaires ;
- Le solde des résultats accumulés non distribués en début d'exercice et à la date de clôture ainsi que les variations de l'exercice ;
- Un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice de chaque catégorie de capital, prime d'émission et réserve, en faisant ressortir chaque élément de variation séparément.

Le tableau de variation des capitaux propres consolidés met en évidence les origines et le montant de toutes les différences intervenues sur les éléments constitutifs des capitaux propres au cours de deux exercices de consolidation.

Il est un outil important pour le consolideur : il permet de s'assurer de l'exactitude et donc de la fiabilité des comptes consolidés

### **4.3.3. L'annexe consolidée**

L'annexe contient des informations qui aident à mieux apprécier les états financiers, à savoir<sup>2</sup> :

- Le référentiel comptable, les modalités de consolidation, les méthodes et règles d'évaluation ;
- Les informations relatives au périmètre de consolidation ;
- La comparabilité des comptes ;

---

<sup>1</sup> Elisabeth Bertin, **op.cit** ; p: 224

<sup>2</sup> Christelle Baratay, **Comptabilité et audit les carrés DSCG 4**, Gualino lextenso, Paris, France, 2012

## ***Aspect technique des comptes consolidés selon les IFRS et le SCF***

---

- Les explications des postes du bilan et du compte de résultat ainsi que de leurs variations (variation des capitaux propres) ;
- Toutes autres informations nécessaires à la compréhension : les informations sectorielles, les événements postérieurs à la clôture, les informations sur les dirigeants (rémunération...) ;
- Informations permettant d'assurer la comparabilité des comptes ;
- Tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie ;

En ce qui concerne les entités détenues à plus de 20 % ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable l'annexe doit contenir l'indication du nom, du siège social, du montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue.

Dans ce chapitre, sont présentées les techniques de consolidation conformément à la réglementation en vigueur, et sont mentionnées les plus importantes divergences entre le système comptable financier et le référentiel IFRS. Par la suite et dans le prochain chapitre l'accent sera mis sur les aspects techniques de l'audit des comptes consolidés.

# Chapitre III

*L'Audit des comptes consolidés*

# L'Audit des comptes consolidés

---

Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient que les comptes consolidés sont réguliers, sincères, et donne une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprise dans la consolidation.

Les étapes de certifications seront traitées dans ce chapitre

# L'Audit des comptes consolidés

---

## Section 1 : Acceptation de la mission

Le commissaire aux comptes est amené avant toute chose à s'assurer qu'il est en mesure d'effectuer la mission.

### 1.1. conditions préalable à l'audit

Le commissaire aux comptes s'assure que les conditions préalables à l'audit sont réunies<sup>1</sup> :

- Le référentiel comptable à appliquer est acceptable au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif ;
- La direction reconnaît, comprend et assume ses responsabilités en ce qui concerne l'établissement et la présentation des états financiers ;
- La direction considère nécessaire la mise en place d'un système de contrôle interne efficace ;
- La direction n'opposera aucune limite ni restriction aux vérifications et contrôles à opérer, nécessaires à l'accomplissement de la mission.

Ses conditions représentent la base pour effectuer un audit, l'absence de ses conditions peut mener l'auditeur à refuser la mission.

### 1.2. Lettre de mission

Selon la NAA 210 « *accords sur les termes d'une mission d'audit* »<sup>2</sup> une lettre de mission doit contenir :

- Les principaux termes de la mission : objectif de l'audit, responsabilité de l'auditeur, la responsabilité de la direction, les honoraires, le référentiel applicable ....
- Audits récurrent, le cas échéant ;
- Dans le cas où l'audit ou l'audit est dévolu à plusieurs auditeurs (le cas des comptes consolidés), ceux-ci établissent soit une lettre de commune, soit des lettres individuelles ;
- Dans le cas d'une lettre de mission commune, celle-ci devra préciser, la répartition des travaux entre les auditeurs et le budget d'honoraires alloué à chacun d'eux ;

---

<sup>1</sup> [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz), Décision 002 du 04/02/2016 portant la Norme algérienne d'audit 210, Ministre des Finances

# L'Audit des comptes consolidés

---

## Section 2 Orientation et planification

L'étape d'orientation et de planification doit permettre de préparer la mission et d'identifier les risques afin de construire la démarche d'audit. Comme pour la certification des comptes annuels, et compte tenu du volume des informations à obtenir ou à maîtriser, cette étape de la démarche est particulièrement importante et complexe pour la première certification des comptes consolidés. Elle comporte trois phases essentielles

Les résultats de cette étape sont :

- La constitution d'un dossier permanent ;
- Un plan de mission ;
- Un programme de travail.

### 2.1.Prise en connaissance préalable

Le commissaire aux comptes doit acquérir une connaissance suffisante de l'entreprise afin de pouvoir déterminer les risques d'anomalies dans les comptes, aussi de pouvoir mettre un programme de travail lui permettant de fonder son opinion. Cette étape englobe une revue générale de l'entreprise et de son organisation

#### 2.1.1. Les informations générales sur le groupe :

##### 2.1.1.1.Nature des informations recherchées<sup>1</sup> :

Les informations recherchées par les commissaires aux comptes portent généralement :

- Sur la structure du groupe et l'importance relative des entreprises qui le composent : organisation, organigramme, secteur d'activité, chiffres significatifs, inventaire des participations ;
- Sur l'importance des transactions intragroupe ;
- Sur le référentiel comptable applicable aux comptes consolidés ;
- Sur les principes comptables retenues pour l'établissement des comptes consolidés ;
- Sur l'organisation de la consolidation : traitement centralisé/décentralisé de l'information, système d'information, procédures ;

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier , Philippe Merle, **MEMENTO PRTIQUE audit et commissariat aux comptes**, Francis Lefebvre, 2011, Paris , France, P :730.

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Sur les évènements exceptionnels de l'exercice ;
- Sur l'appréciation qualitative des équipes internes de consolidation : compétences, formation, maîtrise du référentiel comptable utilisé, effectif.

## 2.1.1.2. Les modalités d'obtention des informations <sup>1</sup> :

La prise de connaissance est généralement obtenue par le commissaire aux comptes :

- Au travers de contacts avec les dirigeants et avec les responsables financiers et comptables des entreprises consolidés ;
- Par l'analyse des comptes consolidés des entreprises précédents, s'ils existent ;
- Par l'analyse des comptes annuels et rapports de gestion des exercices précédents pour les différentes entités consolidées ;
- Par l'examen des procès-verbaux des conseils d'administration des sociétés consolidées importantes
- Par l'analyse des rapports émis dans le passé par les contrôleurs internes et externes ;
- Par la revue des budgets, plans de développements, plan de financement relatifs au groupe ;
- Par la lecture des diverses publications internes décrivant les activités du groupe

L'auditeur pourra également rechercher des sources d'informations externes lui permettant de prendre connaissance :

- De rapports publiés par des groupes exerçant des activités similaires ;
- De la presse et des revues spécialisées dans le secteur d'activité du groupe.

## 2.1.2. Examen du périmètre et des méthodes de consolidation

L'analyse du périmètre et des méthodes de consolidations doit être effectué le plus tôt possible par le commissaire aux comptes. En effet, il est impératif que les éventuelles différences de jugement entre les auditeurs et la direction générale du groupe quant aux entreprises devant figurer dans le périmètre de

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit** , P : 730.

# L'Audit des comptes consolidés

---

consolidation, soient traitées le plus tôt possible afin de permettre, le cas échéant, de prendre toutes les mesures correctives nécessaires (envoi d'instructions fixant un calendrier, un référentiel comptable groupe...).

Par ailleurs, l'accord sur le périmètre de consolidation est un élément déterminant pour l'élaboration de la stratégie d'audit des auditeurs

Le périmètre de consolidation étant déterminé, il convient d'identifier les différents confrères qui interviennent dans les entreprises entrant dans la consolidation.

## 2.1.3. Examen des règles et des méthodes comptables

L'examen des règles et méthodes comptables conduit l'auditeur à s'interroger sur :

- l'application des principes comptables généraux de régularité, sincérité, d'image fidèle, de comparabilité....
- Les méthodes d'évaluation et de présentation mise par le groupe ;
- Les méthodes spécifiques à la consolidation

La revue de ses éléments est nécessaire en phase préliminaire dans le double objectif de réduire le temps de contrôle lors de la phase finale et de s'assurer de la mise en place par le groupe des procédures nécessaires à l'obtention des informations requises pour effectuer les retraitements.

## 2.1.4. Examen des données non liées à l'exploitation<sup>1</sup>

- Les variations de périmètre : les achats ou vente de titres d'entreprises consolidées, les opérations de restructurations (fusion), les augmentations de capital ;
- Les variations de change des entreprises étrangères, développement à l'étranger ;
- Les opérations inhabituelles : changement de méthodes d'évaluation ou de présentation, restructurations internes ou externes, modifications des règles fiscales, cession d'actifs internes au groupe.

Les conséquences de ces événements sur le programme de contrôle devront être appréciées suffisamment tôt pour permettre le déroulement harmonieux du calendrier prévu :

---

<sup>1</sup> Eric Ropert, **op.cit**, p: 231.

# L'Audit des comptes consolidés

---

Les auditeurs de l'entreprise consolidante doivent prendre connaissance au plus tôt du calendrier de consolidation afin de s'assurer de son caractère réaliste ils devront planifier leurs propres travaux de vérification en fonction de ce calendrier.

Les normes IAS/IFRS ne peuvent qu'accentuer le caractère déterminant de l'analyse stratégique du groupe pour mener à bien les diligences d'audit. De fait, la mise en œuvre des normes comptables internationales, conduit a une comptabilité davantage tournée vers le futur et intégrant des éléments prédictifs dans la valorisation des actifs.

Pour répondre à cette dimension, les cabinets vont devoir renforcer la phase de prise de connaissance du groupe et recourir à des profils de compétences plus diversifiées<sup>1</sup>.

## 2.2.Examen des éléments du système de contrôle interne

Les éléments collectés dans cette phase ont un impact important sur l'approche d'audit et le programme de travail

### 2.2.1. L'Audit interne

L'existence d'un service d'audit interne constitue un point fort pour le système de contrôle interne du groupe.

L'auditeur peut utiliser les travaux de l'auditeur interne dans sa mission. Pour ce faire l'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante sur les activités de l'audit interne et doit procéder à son évaluation.

L'appréciation de la fonction d'audit interne porte sur<sup>2</sup> :

- Place dans l'organisation : statut de l'audit interne dans l'entité et incidence sur son objectivité ;
- Nature et étendue des travaux confiés a l'audit interne ;
- Compétence technique des auditeurs internes : politiques de recrutement et de formation, niveau d'expérience et de qualifications professionnelles ;
- Savoir-faire : existence de manuel d'audit interne, programmes de travail et de dossiers de travail appropriés.

---

<sup>1</sup> Bruno Bachy, Michel Sion ; **Analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS**, Dunod, 2009, Paris, p :22

<sup>2</sup> Antoine MERCIER, Philippe MERLE, **op cit**, P : 729

# L'Audit des comptes consolidés

---

## 2.2.2. L'organisation mise en place

Les auditeurs analysent l'organisation, si des faiblesses de procédures apparaissent dans cette phase d'intervention, les conclusions tirées de cette phase doivent conduire, d'une part, à orienter les contrôles des comptes consolidés et d'autre part, à formuler des observations ou des réserves de certification ou même un refus de certifier.

### 2.2.2.1. Eléments de base dans l'organisation de la consolidation<sup>1</sup>

Afin d'assurer la fiabilité et l'homogénéité des informations utilisées pour la consolidation, la société consolidante doit prévoir l'élaboration de documents formalisant :

- Les principes et méthodes appliqués par le groupe : **manuel des règles et principes comptables** ;
- Les informations nécessaires à l'élaboration du bilan, du compte de résultat et de l'annexe consolidés : **liasses de consolidation**
- Les modalités d'établissement des comptes consolidés : **manuel de consolidation** ;
- Les modalités de remontée d'information des filiales et les travaux spécifiques qu'elles doivent réaliser : **instructions de consolidation**.

La qualité de ces documents conditionne fortement celle des comptes consolidés. Ils doivent donc être analysés dès la phase d'orientation et de planification par le commissaire aux comptes.

### 2.2.2.2. Contrôle des commissaires aux comptes :

Les commissaires aux comptes se font communiquer les manuels et les liasses à fin :

- D'examiner leur contenu pour vérifier leur conformité avec le référentiel comptable utilisé (critère de définition du périmètre, choix des méthodes de consolidation) ;
- De prendre connaissance des autres dispositions du manuel de consolidation et d'apprécier leur validité technique (les annulations, les méthodes de conversion, les traitements ...)

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit**, P : 729.

# L'Audit des comptes consolidés

---

- De s'assurer que le plan comptable groupe et la liasse de consolidation sont conçu de façon à bien faire remonter les informations nécessaires pour la réalisation de la consolidation ;
- De s'assurer que dans les informations sectorielles demandées dans la liasse sont suffisantes pour pouvoir fournir in fine une analyse sectorielle satisfaisante en annexe ;
- S'assurer du caractère réaliste du calendrier de consolidation.

L'absence du manuel de consolidation constitue une faiblesse notoire dans les procédures mises en place et peut susciter des réserves pour incertitude.

## 2.3.Mise en place de la mission d'audit

Cette phase constitue la dernière étape de l'orientation et de planification. Elle propose une planification stratégique de la mission par l'analyse des différents risques d'audit, une répartition des travaux et l'élaboration du plan de mission et du programme de travail.

Elle s'opère par l'analyse des risques, la détermination du seuil de signification, l'élaboration du plan de mission et du programme de travail.

### 2.3.1. Analyse des risques

Dans l'approche traditionnelle l'auditeur prend connaissance de l'entreprise et évalue le risque d'audit et ses composants au cours de la mission en mettant en œuvre les procédures d'audit. Dans l'approche par les risques l'auditeur consacre la première étape de la mission d'audit, après l'acceptation du client à la prise en connaissance et à la compréhension approfondie de l'entreprise auditée<sup>1</sup>

L'analyse des risques couvre notamment :

- Les risques liés à l'audit des comptes individuels entrant dans le périmètre de consolidation. Ces risques sont examinés pour chaque entité significative ;
- Les risques liés à l'existence d'autres intervenants dans le groupe pour lesquels il est nécessaire de vérifier le respect des normes de comportement professionnel, notamment en matière d'Indépendance et de compétence, ainsi que l'application satisfaisante des diligences professionnelles lors de la réalisation de leur travaux ;

---

<sup>1</sup> Benoît Pigé ; **Qualité de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations** ; De Boeck 2011 ; Bruxelles ; p :39

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Les risques liés au processus de consolidation dont l'origine peut résulter : d'une organisation insuffisante pour permettre la transmission des informations nécessaires au service de consolidation, d'un système comptable inadapté ne donnant pas toutes les garanties requises pour vérifier le processus de consolidation, , de l'existence d'opérations inhabituelles réalisées à l'intérieure du groupe ou avec des tiers, notamment cession d'actif, variation du périmètre, de consolidation et opérations de restructuration, de la complexité de certains traitements.

## 2.3.2. Plan de mission

A la fin de ses travaux le commissaire aux comptes de la société consolidante établissent le plan de mission relatif à l'audit des comptes consolidé.il a pour objectif de formaliser la stratégie générale de l'audit. Les éléments de bases qui doivent figurer dans le plan de mission :

- L'appréciation des principes et méthodes de consolidation retenues ;
- L'approche d'audit : concerne les éléments
  - ✓ Le niveau de revue nécessaire dans les entités et le niveau d'examen des travaux des reviseurs des comptes individuels ;
  - ✓ La description des opérations particulières pouvant avoir un impact sur les comptes consolidés et la description des principaux travaux à réaliser ;
  - ✓ La description synthétique des principaux travaux prévus ;
  - ✓ La définition du seuil de signification.
- Les modalités d'intervention : comprennent la définition
  - ✓ De l'équipe d'intervention ;
  - ✓ De l'équipe de coordination ;
  - ✓ Des rapports à prévoir et des dates clefs ;
  - ✓ Du budget
- Les annexes : présentation du groupe, organisation de la consolidation , principes comptables du groupe , budgets détaillés.
- Repartitions des travaux dans le cas de co-commisariat aux comptes.

# L'Audit des comptes consolidés

---

## 2.3.3. Programme de travail

Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan de mission, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants

## Section 3 Mise en œuvre du contrôle des comptes

Le contrôle des comptes consolidé doit être mis en œuvre selon un plan qui suit le processus d'établissement des comptes consolidés.

### 3.1. Choix du périmètre et méthode de consolidation

Les contrôles liés à l'exhaustivité et aux variations du périmètre de consolidation sont fondamentaux, dans la mesure où la détermination du périmètre conditionne pour une large part la substance et le contenu des comptes consolidés

#### Régularité

- Les entreprises respectent-elles les critères de contrôle définis par les textes légaux et réglementaires ?
- Les méthodes retenues sont-elles conformes ?
- Les exclusions d'entreprises du périmètre sont-elles justifiées dans l'annexe ?
- Toutes les entreprises contrôlées directement ou indirectement pour au moins vingt pour cent par la société consolidante sont-elles consolidées?
- Existe-t-il un changement dans le périmètre de consolidation défini lors de l'étape de planification ?

#### Moyens de Contrôle :<sup>1</sup>

- Analyse du portefeuille « titres de participation » de chaque entreprise consolidée et comparaison avec l'organigramme du groupe ;
- Vérifier la classification effectuée entre entreprises intégrées globalement, entreprises intégrées proportionnellement, entreprises mises en équivalence en examinant :

---

<sup>1</sup>Eric Ropert, **op.cit**, p: 234

# L'Audit des comptes consolidés

---

- ✓ Le pourcentage de contrôle ;
  - ✓ L'existence d'un contrôle de droit ou de fait par examen de la composition des organes d'administration des entreprises du groupe, de leurs statuts, de contrats et autres documents ;
  - ✓ L'activité de l'entreprise et la relation entre cette activité et l'activité principale du groupe ;
  - ✓ L'existence d'une influence notable (en pratique des examens similaires) ;
  - ✓ Les cessions de titres ;
  - ✓ L'importance relative par rapport à certain agrégats consolidés : chiffres d'affaires, total des actifs, résultats, capitaux propres ;
- Vérification de la permanence du calcul du périmètre et le calcul des pourcentages de contrôles déterminés par l'entreprise (recalcul du pourcentage des droits de vote) ;
  - S'assurer qu'il n'y a pas de changement non justifié par rapport à l'exercice précédent ;
  - S'assurer que l'annexe donne toutes les informations utiles sur les entreprises retenues et les modifications éventuelles par rapport à l'exercice précédent, conformément aux dispositions réglementaires ;
  - Justification et appréciation des cas d'exclusion, et ces motifs d'exclusion sont précisés dans l'annexe ;
  - S'assurer que l'annexe présente les informations réglementaires relatives aux comptes des principales entreprises contrôlées mises en équivalence en raison de leurs structures de comptes particulières ;
  - S'assurer que les différences de dates de clôture entre les comptes consolidés et les entreprises consolidées ont été respectées ;
  - En cas de participation circulaires, s'assurer que les calculs des pourcentages de contrôle reflètent correctement les limitations de droits de vote imposées par la législation ;
  - Analyse des autocontrôles.

Cette phase doit pour l'auditeur faire l'objet d'un contrôle exhaustif quelle que soit la taille du groupe.

# L'Audit des comptes consolidés

---

## 3.2. Contrôle des entités consolidées

Les comptes consolidés sont constitués de sous-comptes individuels. De ce fait, il est impératif que les comptes individuels consolidés soient certifiés par un commissaire aux comptes afin que la certification des comptes consolidés soit fiable.

Le commissaire aux comptes doit prendre en considération des travaux des auditeurs des filiales, s'assurer de l'application des principes comptables du groupe et vérifier le traitement de liasses de consolidation.

### 3.2.1. Relation avec les contrôleurs des filiales

Il est de la responsabilité des commissaires aux comptes de justifier dans leur dossier de travail des conclusions de l'examen effectué sur les travaux de commissaires aux comptes des sociétés consolidées.

#### 3.2.1.1. Principes de la collaboration

La collaboration entre les auditeurs de la société mère et les sociétés consolidées se base sur les points suivants :

- Responsabilité personnelle des commissaires aux comptes par laquelle les commissaires aux comptes de la société mère doivent être en mesure de contrôler eux-mêmes certaines étapes de la consolidation ;
- Répartition des tâches ou se distinguent deux éléments : les opérations de consolidation qui sont du domaine exclusif du contrôle de l'auditeur de la société consolidante, et les comptes individuels où une collaboration peut être instaurée entre les auditeurs ;
- Diligences<sup>1</sup> : il importe que les commissaires aux comptes d'une société appelée à publier des comptes consolidés définissent pour chaque entité, le niveau minimum de diligences qui devra être assuré. Des niveaux différenciés de diligence peuvent être envisagés pour chaque entreprise consolidée en fonction de son poids relatif et du risque qu'elle représente.

#### 3.2.1.2. Mise en place de la relation

Les commissaires aux comptes de la société consolidante doivent s'informer préalablement de l'indépendance et de la compétence des confrères qui interviennent dans les sociétés consolidées. Il est supposé aussi mettre à la disposition des confrères l'ensemble des informations nécessaires à la mise en œuvre de leurs diligences.

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit**, p : 723

# L'Audit des comptes consolidés

---

Afin d'obtenir ses informations l'auditeur de la sociétés consolidante :

- Demande aux autres auditeurs de compléter un questionnaire ;
- Rencontre les autres auditeurs pour discuter des points relevés significatifs ;
- Revoit en totalité ou en partie les travaux des autres auditeurs ;
- Fait des visites aux filiales si nécessaire.

Les principales informations adressées aux auditeurs des filiale concernent les instructions de consolidation comprennent essentiellement :

- Une liste des entreprises consolidées, distinguant les entreprises intégrées de celles mise en équivalence précisant dans chaque cas : le niveau minimum de diligences exigées, les coordonnées des correspondants internes et externes nécessaires à la coordination de la mission, les types de rapports demandés.
- Les règles à respecter pour la consolidation .il s'agit principalement du plan comptable groupe ou du manuel des principes comptables du groupe ainsi que les instructions spécifiques à la consolidation
- Le calendrier des opérations de clôture et de certification des comptes consolidé
- Les modèles de documents permettent la remontée d'informations complètes et normalisée (un modèle de rapport par exemple..)

### 3.2.1.3. Examen des travaux des confrères

Les interventions des commissaires aux comptes de la sociétés consolidante durant la période d'exécution des missions par les confrères, ont trait à l'exploitation des différents rapport ou communications fournis par ceux-ci, ainsi qu'à l'examen des travaux qu'ils effectuent.

Les entités significatives au regard des totaux des données consolidées et celle qui présentent un risque élevé pour la certification doivent faire l'objet de procédures systématiques d'examens approfondis. Les entreprises peu significatives, une simple lecture de rapports reçus peut être effectuée.

Les conclusions doivent être disponibles avant la fin des travaux.

### 3.2.1.4. Synthèse des travaux effectués

Les commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante réalisent une synthèse des travaux effectués par les auditeurs selon les axes suivants :

- Etendue des travaux d'audit réalisés ;
- Synthèse des erreurs et désaccords ;
- Synthèse des incertitudes et limitations rencontrées par les auditeurs.

# L'Audit des comptes consolidés

---

Trois raisons principales peuvent justifier des réserves ou un refus de certifier de la part des confrères :

- Une limitation à l'étendue de leurs travaux ;
- Un désaccord sur les principes comptables ;
- Une incertitude.

Néanmoins, les motifs invoqués n'entraînent pas toujours de conséquence sur l'opinion à exprimer sur les comptes consolidés vue qu'ils ne revêtent pas toujours un caractère significatif.

Enfin, si des événements majeurs et postérieurs à la remise des rapports des confrères viennent entacher l'arrêt des comptes, selon l'importance des événements, les comptes consolidés doivent être modifiés.

## 3.2.2. Application des principes comptables du groupe<sup>1</sup> :

Le commissaire aux comptes s'assure :

- Que les différents plan comptable, identifiées lors de la phrase préliminaire, ont été retraitées dans la liasse de consolidation, ou que la liasse de consolidation intègre les informations nécessaires à la comptabilisation des retraitements ;
- Que les différences de principes comptables, identifiées lors de la phrase préliminaire, ont été retraitées dans la liasse de consolidation, ou que la liasse de consolidation intègre les informations nécessaires à la comptabilisation des retraitements.

Pour réaliser ces contrôles le commissaire aux comptes pourra s'appuyer sur les conclusions des auditeurs filiales et sur sa connaissance des principales règles fiscales et comptables en vigueur localement.

## 3.2.3. Traitement de la liasse de consolidation

Le commissaire aux comptes de la consolidation doit s'assurer que la liasse de consolidation :

- Est conforme aux comptes audités par l'auditeur de la filiale ;
- Fournit l'ensemble des informations nécessaires à la réalisation des opérations de consolidation ;
- Est correctement intégrée ;

## Contrôles possibles :

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit** , p :777.

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Vérifier la concordance entre les données principales de la liasse de consolidation (grand agrégats du bilan et du comptes de résultat) et les données non retraitées intégrées dans le logiciel de consolidation ;
- Vérifier la concordance entre les données principales de la liasse de consolidation et les données certifiées par l'auditeur de la filiale ;
- Vérifier l'exhaustivité du renseignement des annexes de la liasse.

## 3.2.4. Retraitements de consolidation

Les Contrôles du commissaire aux comptes se relient à l'organisation de la consolidation. En effet les contrôles effectués lors d'une organisation centralisée sont différents de l'organisation décentralisée dans la mesure où dans cette dernière une partie des travaux est attribuée aux auditeurs des filiales

### Objectifs de contrôle

Les objectifs de contrôle sont d'obtenir l'assurance :

- Que tous les retraitements nécessaires à l'établissement des comptes consolidés selon des méthodes homogènes et selon les principes comptables retenus pour la consolidation ont été identifiés ;
- Que les retraitements nécessaires ont été correctement effectués ;
- Que les retraitements des exercices précédents ont été correctement repris.

### Contrôles mis en œuvre<sup>1</sup>

- Vérifier l'exhaustivité et l'exactitude des retraitements par référence aux principes comptables retenus par le groupe ; il est rappelé toutefois que les retraitements d'incidence négligeable peuvent être omis ;
- S'assurer que les retraitements pratiqués concernent une des catégories suivantes :
  - ▲ Nécessité d'utiliser des méthodes d'évaluation homogènes ;
  - ▲ Obligation d'éliminer l'incidence des écritures, passées pour la seule application des législations fiscales ;
  - ▲ Obligation de comptabiliser des impositions différées résultant de la situation fiscale de chaque entreprise comprise dans la consolidation;

---

<sup>1</sup>Eric Ropert, **op.cit**, p: 235

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Pointer les soldes d'ouverture avec les retraitements de l'exercice précédent et s'assurer qu'il existe ni omissions ni ajouts ;
- Apprécier la cohérence entre les comptes retraités de l'exercice et ceux de l'exercice précédent ;
- Vérifier les rapprochements entre le résultat retraité et le résultat social, et les capitaux propres retraités et les capitaux propres sociaux.

Dans le cadre d'une organisation décentralisée les commissaires aux comptes de la consolidante doivent s'assurer que les auditeurs des entités ont mis en œuvre des diligences nécessaires et que les retraitements ont été effectués d'une façon homogène.

## 3.3. Contrôle des opérations de consolidation

### 3.3.1. A-nouveau et cumuls des comptes

Le commissaire aux comptes s'assure que l'a-nouveau des écritures de consolidation est conforme aux écritures définitives enregistrées à la clôture des comptes consolidés N-1. Ensuite entame le contrôle des cumuls des comptes

Le commissaire aux comptes a pour objectif de s'assurer que :

- La sommation porte sur les comptes de toutes les entreprises retenues dans le périmètre de consolidation selon les méthodes d'intégration globale et proportionnelle ;
- Les montants repris pour chaque entreprise sont les montants retraités apparaissant sur la liasse de consolidation faisant l'objet des contrôles des auditeurs de l'entreprise considérée ;
- Les montants repris pour les entreprises intégrées proportionnellement sont issus du pourcentage de contrôle correspondant ;
- Le contenu des postes cumulés est homogène ;
- Les cumules sont arithmétiquement corrects.

Les auditeurs peuvent exécuter les contrôles suivants<sup>1</sup> :

- Pointer Pour certains chiffres clés (total actif, chiffre d'affaires, capitaux propres, résultats) le détail des comptes cumulés avec la liste des entreprises consolidées par intégration et avec les liasses retraitées consolidées ;

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit**, p :781.

# L'Audit des comptes consolidés

---

- vérifier pour les entreprises intégrées proportionnellement, les montants calculés en fonctions du pourcentage de contrôle correspondant ;
- Vérifier ou refaire les additions de postes des documents de synthèse et des états annexes ;
- s'assurer si l'entreprise consolidante n'utilise pas des liasses standards de consolidation normalisant le contenu des états de synthèse et de l'annexe, du caractère homogène de présentation des comptes annuels et des cumuls pratiqués.

## 3.3.2. Elimination des transactions intragroupes :

Les auditeurs ont objectif de s'assurer :

- Qu'aucun comptes, opérations intragroupe ne subsiste dans les postes du bilan et du comptes de résultat consolidé a l'exception des titres de participation et capitaux propres, dont l'élimination fait l'objet d'un traitement particulier ;
- Que Seules ont été retenus dans les comptes consolidés les résultats provenant d'opérations réalisées avec les tiers et qu'en conséquence les plus et moins-values de cession intra-groupe d'immobilisations amortissables et non amortissables, les profits et pertes sur stocks, les profits et pertes sur autres opérations réciproques (cession de valeurs mobilières de placement, cession de titres, rachat interne de créances , vente interne de stocks ayant le caractère d'immobilisations pour la société acquéreuse, charges interne établies sur plusieurs exercices), ont été éliminés.

**Les contrôles possibles sont<sup>1</sup> :**

- Identifier les postes réciproques au bilan : créances et dettes, emprunts prêts, clients-fournisseurs, débiteurs-créditeurs, comptes courants, effets à payer-effets à recevoir, engagements, effets escomptés non échus, etc. ; vérifier leurs égalité et leurs éliminations ;
- Identifier les opérations intra-groupe qui n'ont pas d'incidence sur le résultat consolidé : achats et ventes de biens, prestations de services fournies et reçues, intérêts versés et reçus, etc. : vérifier leurs égalité et leurs élimination ;
- Pour les entreprises intégrées proportionnellement, vérifier que l'élimination des comptes et transactions est effectuée à concurrence de la fraction revenant au groupe, le solde étant considéré comme une créance

---

<sup>1</sup>Eric Ropert, **op.cit**, p: 236

# L'Audit des comptes consolidés

---

ou une dette vis-à-vis des autres associés, ou comme une charge ou un produit réalisé avec eux ;

- Identifier les montants non éliminés en raison des différences dans les dates de clôture des comptes ; apprécier, le cas échéant, leurs importance et en particulier la nécessité de fournir une information en annexe sur ce point ;
- Pour ce qui concerne les effets intra-groupe escomptés, vérifier que l'élimination des effets a payé correspondants a été effectuée par l'inscription du concours bancaire au bilan consolidé.

Aussi, Les commissaires aux comptes doivent identifier les opérations intragroupes sur lesquelles des résultats sont dégagé et s'assurer de l'élimination de ses résultats. Ils doivent notamment :

- S'assurer que le recensement des dividendes versés à l'intérieure du groupe et a été exhaustif ;
- S'assurer de l'élimination des provisions intragroupe et résultats des cessions internes d'immobilisations ;
- S'assurer de l'exhaustivité de l'élimination des marges intragroupe comprises dans les stocks ils doivent notamment<sup>1</sup> :
  - ✓ Apprécier les procédures utilisées pour déterminer les stocks intragroupe ;
  - ✓ Contrôler l'application des principes retenus par le groupe ;
  - ✓ S'assurer que les achats ventes intragroupe, par rapport à l'exercice précédent, n'accusent pas une forte hausse susceptible de générer de stocks groupe ;
  - ✓ Vérifier les transactions proches de la clôture de l'exercice ;
  - ✓ S'informer sur la manière dont ont été traités les cas d'impossibilité d'identification du stock groupe ;
  - ✓ Analyser les cas de marges négatives.

### 3.3.3. L'élimination des titres

#### 3.3.3.1. Date d'acquisition

Les premiers contrôles de l'élimination des titres sont réalisés à la date d'entrée des entreprises consolidées dans le périmètre de consolidation. Une élimination correcte des titres et des capitaux propres est subordonnée à une correcte détermination de l'écart de consolidation.

#### **Les diligences du commissaire aux comptes<sup>1</sup>:**

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit** , p :782

# L'Audit des comptes consolidés

---

Les contrôles de l'auditeur légal consistent notamment :

- A analyser les valeurs d'entrée des actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise au regard :
  - De la destination de ces actifs et passif ;
  - De la méthode d'estimation retenue ;
  - De la fiabilité des évaluations issues de cette méthode ;
- A contrôler la répartition de la valeur d'entrée entre capitaux propres « groupe » et intérêt minoritaires ;
- A valider le calcul de l'écart d'acquisition résiduel et sa comptabilisation ;
- A obtenir les analyses des dirigeants et des responsables comptables et financiers sur la justification de l'écart d'acquisition positif ou négatif, et apprécier la validité du traitement comptable suivi.

## 3.3.3.2. Les consolidations suivantes

Les exercices suivant l'année de l'acquisition, les commissaires aux comptes s'assurent essentiellement de la justification des capitaux propres consolidés et de l'absence, dans les titres non consolidés, des titres relatifs à des entrées du périmètre de consolidation.

**Les diligences du commissaire aux comptes :**

- Examiner l'organisation mise en place par le groupe pour l'élimination des titres de participation (exemples : utilisation de tableaux de répartition des capitaux propres retraités et du résultat retraité) ;
- S'assurer du suivi de l'écart de première consolidation ;
- Vérifier que les dispositions légales ont été respectées quant à l'acquisition ou à la cession des titres d'entreprises consolidées ;
- Obtenir le détail des écritures concernant l'élimination des titres et le partage des capitaux propres et des résultats ;
- Vérification du montant des titres éliminés par référence à leur valeur brute dans les comptes de l'entreprise détentrice et des montants des capitaux propres retraités avec les liasses de consolidation concernées ;
- Vérification du cumul des intérêts minoritaires pour le partage des capitaux propres et des résultats par référence aux pourcentages de contrôle et d'intérêt (ces pourcentages ont été vérifiés préalablement) ;
- Pour les entreprises déjà consolidées antérieurement, vérification de la reprise de l'écart de première consolidation constaté initialement et vérification de la dotation aux amortissements sur l'écart d'acquisition résiduel ;

---

<sup>1</sup> Idem

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Procéder à l'analyse du poste « Titres de participation » qui apparait au bilan consolidé pour s'assurer que les titres qui y subsistent correspondent aux non consolidées ;
- Vérifier l'élimination des réévaluations liées à des fusions internes ;
- Contrôler si les conséquences des cessions internes de titres sont correctement calculées
- S'assurer que le traitement des entreprises mise en équivalence est conforme à la réglementation.

## 3.3.4. Analyse des capitaux propres

Le contrôle de la variation des capitaux propres a pour objectif de valider la cohérence de l'évolution des capitaux propres consolidés et de s'assurer de la concordance des capitaux propres consolidés avec le cumul des capitaux propres des sociétés du périmètre de consolidation.

Le commissaire aux comptes doit en premier lieu contrôler la variation individuelle des capitaux propres retraités des entités consolidé, car elle représente un élément nécessaire au bouclage des capitaux propres consolidé.

En deuxième lieu il doit s'assurer que les capitaux propres consolidés (totaux, part du groupe et minoritaire) correspondent bien à la somme des capitaux propres déterminés pour chaque entreprise du périmètre de consolidation

Les commissaires aux comptes doivent contrôler le tableau de variation globale des capitaux consolidé, en établissant en cas de besoin un tableau détaillé. Celui-ci constitue un contrôle clé de la consolidation et permet à l'auditeur de faire le lien avec l'ensemble de ses travaux<sup>1</sup>.

## 3.3.5. Fiscalité

Le contrôle des impôts différés par le commissaire aux comptes repose sur quatre axes principaux :

- Contrôler l'exhaustivité du recensement des bases d'impôts différés ;
- S'assurer que le traitement comptable de la fiscalité différée est conforme aux règles en vigueur ;
- Le contrôle du calcul des soldes d'impôts différés du bilan, par application aux bases d'impôts différés du taux d'imposition prévu de retournement de la différence temporaire ;
- L'analyse du caractère recouvrable des impôts différés actifs ainsi calculés ;
- Le contrôle de la cohérence de la charge d'impôt différé.

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit** , p :787

# L'Audit des comptes consolidés

---

Les principaux travaux entamés par les commissaires aux comptes sont de :

- S'assurer que le résultat et le recensement des différences temporaires ont été validé par l'auditeur de la filiale ;
- Valider le report de ces différences temporaires dans l'état de calcul des impôts différés pour chaque société ;
- Contrôler le calcul des soldes d'impôts différés au bilan (taux d'impôts retenus, pertinence, contrôle arithmétique) ;
- Analyser le caractère recouvrable de certains impôts différés ;
- Les commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante doivent s'assurer de la cohérence des soldes d'impôts différés au bilan et au compte de résultat consolidé<sup>1</sup> :
  - En vérifiant que les soldes d'impôts différés au bilan et au compte de résultat consolidés correspondent au cumul des impôts différés par société ;
  - En contrôlant la cohérence de la variation des soldes d'impôts différés inscrits au bilan par rapport au montant constaté en résultat ;
  - En contrôlant la construction de la preuve d'impôts consolidés à partir des preuves d'impôts individuelles ;

En contrôlant la cohérence de la preuve d'impôt consolidée.

## 3.5. Analyse détaillée du bilan et du compte de résultat

L'analyse des comptes consolidés relève de la technique de l'examen analytique. Il doit permettre aux commissaires aux comptes de s'assurer :

- Du respect des règles de présentation des documents de synthèse consolidés ;
- De la comparabilité avec l'exercice précédent ;
- De la cohérence de l'ensemble des comptes consolidés.

Cet examen permet, dans un premier lieu, de mettre en évidence d'éventuelles anomalies que les contrôles sur le processus de consolidation n'auraient pas mise en évidence notamment<sup>2</sup> :

- Des éliminations des titres incomplètes (titres de sociétés consolidées dans les immobilisations financières).

---

<sup>1</sup> Idem

<sup>2</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op cit**, p :789

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Des transactions internes non éliminées (plus ou moins-value de cession d'immobilisation, réévaluations suite à des opérations de restructurations..).
- Des erreurs dans la détermination de la charge d'impôt consolidée.

Dans un deuxième lieu il permet de préparer le contrôle de l'annexe aux comptes consolidé. En effet, la compréhension des principales variations des postes du bilan et du compte de résultat permet d'apprécier la pertinence des informations données dans l'annexe, notamment sur les éléments suivant :

- Impact des changements de méthodes ;
- Impact des corrections d'erreur ;
- Impact des changements de modalités ou d'estimation, et nécessite ou non de présenter des informations en annexe ;
- Analyse de la charge d'impôt consolidée ;

## **3.6. Revue finale des comptes consolidés à publier et du rapport de gestion**

La revue finale des comptes consolidés à publier doit permettre au commissaire aux comptes de s'assurer :

- De la concordance des comptes définitifs avec les documents de travail ;
- De la prise en comptes de corrections d'audit acceptées par la société ;
- De la prise en comptes des corrections de présentation éventuelles identifiées dans l'étape précédente ;

Le commissaire aux comptes doit vérifier le contenu de l'annexe. Dans ce sens il a pour objectif de :

- S'assurer que les informations requises sont présentées dans l'annexe, des lors qu'elles sont significatives ;
- S'assurer que toute autre information de caractère significatif utile à la compréhension des comptes y figure ;
- S'assurer que les informations contenues dans l'annexe ne sont pas présentées sous une forme prêtant à équivoque et pouvant tromper le lecteur dans l'appréciation qu'il peut faire des comptes et de la situation du groupe

Outre sa mission de certification le commissaire aux comptes vérifie :

- La sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe ;
- La sincérité des informations financière adressées aux actionnaires et leurs concordances avec les comptes consolidés.

# L'Audit des comptes consolidés

---

## Section 4 Finalisation des travaux et rapport d'audit

### 4.1 Finalisation des travaux

A la fin des travaux les co-commissaires au comptes se réunissent afin de mettre en commun leurs conclusions sur les différents travaux qu'ils s'étaient repartis.

Après avoir levé les points en suspens et traité les problèmes résiduels, les commissaires aux comptes établissent une synthèse de leurs travaux, justifiant leur opinion sur les comptes consolidés.

Cette synthèse devra inclure :

- Une analyse des faits significatifs et leur incidence sur les comptes ;
- La revue des problèmes techniques rencontrés et la façon dont ils ont été résolus ;
- La justification de la décision finale prise par les commissaires aux comptes dans les domaines nécessitant une prise de position ;
- La justification de l'opinion à délivrer sur les comptes consolidés, qui doit prendre en compte :
  - Les ajustements non comptabilisés ;
  - Les points nécessitant une prise de position ;
  - Les opinions émises par les confrères sur les comptes des sociétés consolidés ;
  - L'opinion formulée sur les comptes annuels de la société consolidante.

### 4.2. Rapport sur les comptes consolidés

Le rapport de certification des comptes consolidés, comme le rapport sur les comptes annuels, couvre les états financiers consolidés (bilan, compte de résultat, annexe, tableau de variation des capitaux propres et tableau de flux de trésorerie).

Néanmoins, Le rapport sur les comptes consolidés est distinct du rapport sur les comptes annuels<sup>1</sup>. Dans ce rapport les commissaires aux comptes de la

---

<sup>1</sup> [www.cncc.fr](http://www.cncc.fr). NEP 700\_apport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés consulté le 10/04/2017 à 13.49

# L'Audit des comptes consolidés

---

société consolidante prennent la responsabilité directe de l'opinion qu'ils expriment et des motifs qui les fondent.

Les commissaires aux comptes de la société consolidante qui ont exprimé des réserves sur les comptes annuels de la société mère sont parfois conduits à s'interroger sur l'attitude à retenir pour les comptes consolidés. Il est à noter qu'un ensemble de fait ou une même situation ne peuvent être analysés de manière différentes et conduire à des conclusions divergentes dans les deux jeux de comptes, à l'exception des cas où<sup>1</sup> :

- La réserve devient techniquement non fondée dans les comptes consolidés : par exemple, réserve portant sur l'insuffisance de dépréciation dans les comptes annuels d'un compte réciproque éliminé en consolidation ;
- La réserve devient non significative au niveau consolidé, parce qu'elle se trouve compensée par d'autres ajustements de sens contraire portant sur les comptes annuels des entreprises consolidées, ou parce qu'elle se trouve relativisée par l'accroissement des volumes lié au processus de consolidation.

Les réserves formulées par les confrères sur les comptes individuels sont appréciées par le commissaire aux comptes pour déterminer si elle doit être reprise dans les comptes consolidés. Dans certains cas la réserve sera maintenue et cumulée avec les irrégularités de même nature relevées dans les autres sociétés. Dans d'autres cas, elle deviendra techniquement non fondée (ex : si elle est en lien avec une provision qui va être éliminée en consolidation)

À l'inverse le commissaire aux comptes de la société consolidante peut décider de formuler dans son rapport sur les comptes consolidés une réserve ou un refus de certification relatif à des sociétés consolidées alors que même l'auditeur de la société consolidée a exprimé une opinion sans réserve sur les comptes annuels

Le rapport de certification peut conduire à trois conclusions<sup>2</sup>:

- Certification des comptes avec ou sans observations, une observation a pour objet d'attirer l'attention du lecteur sur un point particulier concernant les comptes annuels sans remettre en cause l'opinion exprimée ;

---

<sup>1</sup> Antoine Mercier, Philippe Merle, **op.cit.**, p : 793

<sup>2</sup> Bruno Bachy, Michel Sion; **op.cit.**, p: 24

# L'Audit des comptes consolidés

---

- Certification des comptes avec réserves : il s'agit de situations où l'auditeur est en désaccord avec le choix ou l'application de méthodes comptable, sur un point particulier. Il peut s'agir également de la situation où il n'a pas pu mettre en œuvre les diligences professionnelles nécessaires ;
- Refus de certification : il s'agit de situations où l'auditeur est en désaccord avec le choix ou l'application de méthodes comptables, cette situation affecte les comptes annuels dans leur ensemble. Il s'agit également de situations où il n'a pas pu mettre en œuvre les diligences nécessaires suffisantes pour se former une opinion, ou lorsqu'il a constaté des incertitudes graves qui risquent d'affecter de façon très significative les comptes annuels.

À ce rapport de certification se trouvent jointes les observations sur le rapport du président sur le contrôle interne.

En conclusion, L'audit d'un groupe de sociétés aboutit à travers l'expression d'une opinion motivée, à la certification des comptes consolidés, L'objectif de l'auditeur, via une analyse du processus de consolidation d'offrir aux tiers (actionnaires, dirigeants, clients, fournisseurs...) une garantie sur la sincérité et l'image fidèle des comptes.

# Chapitre IV

*Orientation et planification de la mission  
d'audit au GIPEC*

### **Section 1 : prise en connaissance préalable**

#### **1.1. Historique du groupe GIPEC**

Le Groupe Industriel du Papier et de la Cellulose- **GIPEC**, créé en 1998, est né de la fusion de deux leaders algériens dans la filière Papiers et Carton, à savoir les entreprises publiques **CELPAP** et **ENEPAC**, elles-mêmes issues de la restructuration de l'Ex Société Nationale des Industries de la Cellulose - **SONIC**, fondée en 1968.

GIPEC est un Groupe de Sociétés commerciales, dont le capital social est de 7.086.270.000 DA détenu, par le Groupe holding Algeria Chemical Specialities (ACS).

Le Groupe a été créé dans le contexte de la création par les pouvoirs publics des holdings publics. Et ceci dans une logique de développement de la filière « cellulose et papier ».

Avec une expérience industrielle de plus de 40 ans, et suite à une importante diminution des indicateurs financiers le groupe fait l'objet d'un important plan de restructuration industriel et de réhabilitation stratégique (PRRS) soumis aux pouvoirs publics dont une partie réalisé en 2012 par l'octroi de crédits bonifiés et rachats de l'endettement trésor décidé par ces derniers en date du 27/03/2012.

Le PRRS adossé à des diagnostics et des études de faisabilité technique et économique réalisés par des bureaux d'études spécialisés dans les métiers de GIPEC est articulé sur un plan de restructuration et de réhabilitation des activités viables et un plan de liquidation des activités non viables de GIPEC.

Le plan de restructuration a pour finalité fondamentale de doter les entreprises du groupe d'un potentiel viable, d'une structure et d'une surface financières qui les rendent solvables en vue de créer les meilleures conditions possibles pouvant les rendre attractives pour les meilleures opérations de partenariat- privatisation possibles.

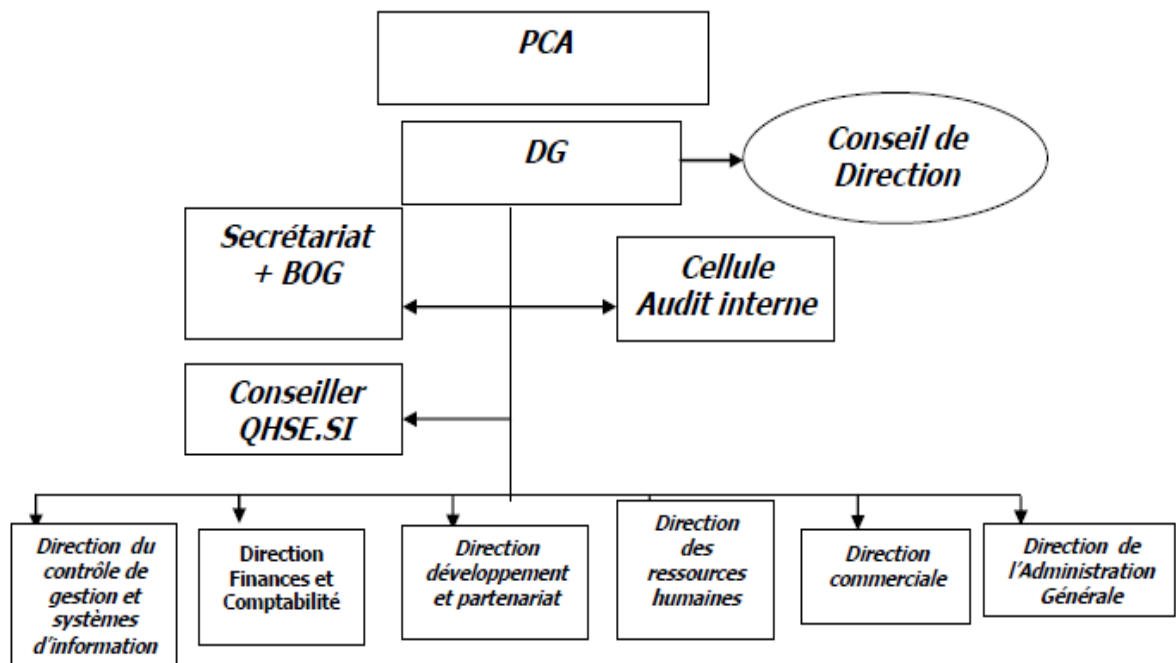
Le plan de liquidation aujourd'hui achevé a permis de donner un coup d'arrêt à l'hémorragie financière et mettre fin à la situation anti- économique qui prévalait à l'époque compte tenu de la situation d'immobilisme forcé dans laquelle se trouvait GIPEC

Le plan de réhabilitation et de restructuration stratégique du Groupe est avant tout une stratégie de sauvetage, pour ne pas dire de toute l'industrie nationale, d'une panne vital de cette industrie qui interpelle chacun car il ne s'agit pas d'une problématique d'EPE mais d'une problématique sectorielle et qui devrait conduire à une stratégie de rupture et de refondation de l'industrie nationale de la cellulose et du papier.

### 1.2. Organigramme du groupe

Le groupe a adopté une organisation qui facilite le contrôle et la communication avec les filiales. La Direction de l'administration générale se charge de la gestion de la société mère les autre direction assure le pilotage et le contrôle des filiales.

Schéma N°4.1 : Organigramme du groupe GIPEC



Source : Documents internes

### 1.3. Prestation des filiales et projets de partenariat

#### 1.3.1. Prestation des filiales et unités de productions

Le groupe est composé de la société mère, ses unités et les filiales.

Les filiales du groupe sont au nombre de cinq :

- **EMBAG** : Société des emballages et Arts graphiques ;
- **SACAR** : Societe Sacherie et Caisserie de Oued-Smar
- **ORAN-SACS** : Societe Oran-Sacherie ;
- **PAPIREC**: Societe Papiers de Recuperation ;
- **SACAEH** : Societe Sacherie d'Ain El-Hajar.

Une Filiale en cessation momentanée d'activite:

- **PAPCAS** : Société Papetrie et Cartonnerie de Saida

Deux filiales dissoutes SOPACE, PAPIEROSA.

## ***Orientation et planification de la mission d'audit au GIPEC***

Les participations au capital dans les filiales se présentent comme suit :

**Tableau N°4.1: Les principales filiales du GIPEC**

<b>Filiale</b>	<b>Date de création</b>	<b>Principales activités</b>	<b>Capital social</b>	<b>Part GIPEC</b>
<b>EMBAG SPA (Bordj Bou Arreridj)</b>	1978	Production, commercialisation des Sacs en papier, Boîtes pliantes en carton compact	2 584 530 000	100 %
<b>ORAN SACS</b>	2000	Production, commercialisation des sacs en papier de grande contenance	68 470 000	100%
<b>PAPIREC (Alger)</b>	2003	Récupération, tri, sélection, conditionnement et vente de papiers recyclables	602 000 000	100%
<b>SACAEH SPA (saida)</b>	1982	Transformation Papier Kraft en Sac	267 600 000	100%
<b>SACAR SPA</b>	1999	Transformation de papier pour la fabrication de sacs en papier et caisses en papier ondulé	1 278 730 000	100%
<b>PAPCAS</b>	2003	Opérant dans les papiers d'emballage	1 020 010 000	100%
<b>SGS MOSTAGANEM</b>	1995	Gardiennage et Surveillance	3 000 000	33%
<b>Autres participations</b>	<b>Date de création</b>	<b>Principales activités</b>	<b>Capital social</b>	<b>Part GIPEC</b>
<b>SGS Centre Ouest</b>	1995	Gardiennage et Surveillance	49 200 000	25%
<b>SGS Centre</b>	1995	Gardiennage et Surveillance	1 560 000 000	10%

Source : Direction juridique

### **1.3.2. Projets de partenariat :**

#### **1.3.2.1. Partenariat Public-Public :**

##### **1.3.2.1.1. Partenariat GIPEC-GICA :**

Le protocole d'accord a été signé le 29/10/2014 entre le groupe GICA et la filiales SACAR, EMBAG et SACAEH. De ce fait un comité technique fut installé pour la mise en vigueur du protocole d'accord et la finalisation du pacte d'actionnariat,

La première phase du projet consiste à la prise de participation du groupe GICA dans le capital sociale des trois filiales SACAR, EMBAG, SACAEH.

La deuxième phase, consiste à la création d'une société dans le domaine de la production d'emballage en sacs ciments.

Une équipe mixte de travail sera installée afin de :

- Rassembler toutes documentations nécessaires au projet (statistiques, réglementation, financement...etc),
- Traiter toutes les questions techniques et financières, économiques, juridiques, attestant de la viabilité du Projet,
- Préparer une fois la décision prise toute étude ou formalité nécessaire pour la constitution de la société conformément à la réglementation en vigueur.

##### **1.3.2.1.2. Partenariat GIPEC-ENASEL :**

Le protocole d'accord a été signé le 23/07/2014, entre la SGP-GEPHAC et le Groupe minier MANAL et vise à promouvoir la réalisation en partenariat d'une nouvelle usine de production de chlore et de soude, d'une capacité de production projetée de 20 000t/an extensible à 25 000t/an (à confirmer par l'étude de faisabilité en cours),

A cet effet , le 15/12/2014 un comité de pilotage du projet fut constitué de deux représentants de chacune des parties en vue de procéder à la définition des étapes nécessaires pour la mise en œuvre, les actions et moyens à faire prendre en charge par chacune des deux parties, à savoir :

- Participer à la validation des livrables de l'étude de faisabilité technico-économique,
- Lancer les études sur l'environnement y compris l'étude de danger,
- Analyser et- apprécier les conclusions de l'étude de faisabilité.

Toutefois, la feuille de route n'est pas encore établie.

### **1.3.2.2. Partenariat Public-Public-Privé international :**

Le protocole d'accord a été signé le 10/01/2013 entre la SGP GEPHAC et SAICA Paper pour un partenariat entre GIPEC-TONIC INDUSTRIE et SAICA Paper, pour la création d'une société conjointe de valorisation de la récupération des vieux papiers.

L'avancement de ce projet se caractérise par les évènements suivant :

- Une visite technique des centres de distribution de la filiale PAPIREC a été effectuée du 25 au 28/08/2013 par des techniciens SAICA Paper et un rapport technique a été élaboré par les techniciens de SAICA Paper ;
- Une réunion travail a été tenue le 14/10/2013 par laquelle, une feuille de route a été arrêtée en commun, notamment pour le pacte d'actionnariat et la réalisation d'une étude de faisabilité technique et économique de la nouvelle société conjointe à créer ;
- Une visite technique de SAICA, du centre de récupération d'Oran a eu lieu le 07/08/2014 et a été suivie d'une réunion de travail au cours de laquelle SAICA Paper a présenté un draft d'un business plan fait en interne
- Une réunion préparatoire de la partie algérienne s'est tenue le 28/09/2014, avant la réunion avec SAICA Paper tenue le 29/09/2014 au siège de la SGP GEPHAC, pour la finalisation du pacte d'actionnaires.
- En date du 30/09/2014, l'équipe technique composée des représentants de GIPEC et TONIC INDUSTRIE et PAPIREC, après examen ont émis des réserves concernant le business plan élaboré par SAICA Paper.
- En date du 10/03/2015, une réunion regroupant l'équipe technique GIPEC-TONIC INDUSTRIE et SAICA Paper a été tenue au niveau du siège de GIPEC, par laquelle différents points ont été soulevés et révisés par le deux parties afin de finaliser le Business plan,

La clôture définitive des travaux de finalisation du business plan est intervenue lors d'une réunion programmée le 31/03/2015, au niveau du siège du Groupe des Industries chimiques.

### **1.4. Les chiffres du groupe :**

#### **1.4.1. Evolution du chiffre d'affaire du groupe**

## ***Orientation et planification de la mission d'audit au GIPEC***

---

Depuis l'année 2000 jusqu'à l'année 2016 les indicateurs financiers du groupe ont connu une diminution importante notamment des résultats négatifs, un chiffre d'affaire en baisse de 50 %. Ceci est dû à plusieurs facteurs :

- L'absence d'investissement de renouvellement et de réhabilitation des équipements de production dont l'obsolescence technique et technologique très importante traduit aussi le fait que l'appareil de production est dans sa quasi-totalité en fin de cycle de vie technologique ;
- De lourds handicaps en matière de ressources humaines ;
- Une dépendance très importante et alarmante des marchés internationaux où prédomine l'hégémonie des firmes multinationales à très forte concentration oligopolistique, tant en ce qui concerne les matières premières et produits papetiers de base tels que la pâte à papier et les produits « papiers » que les services de base tels que la maintenance.

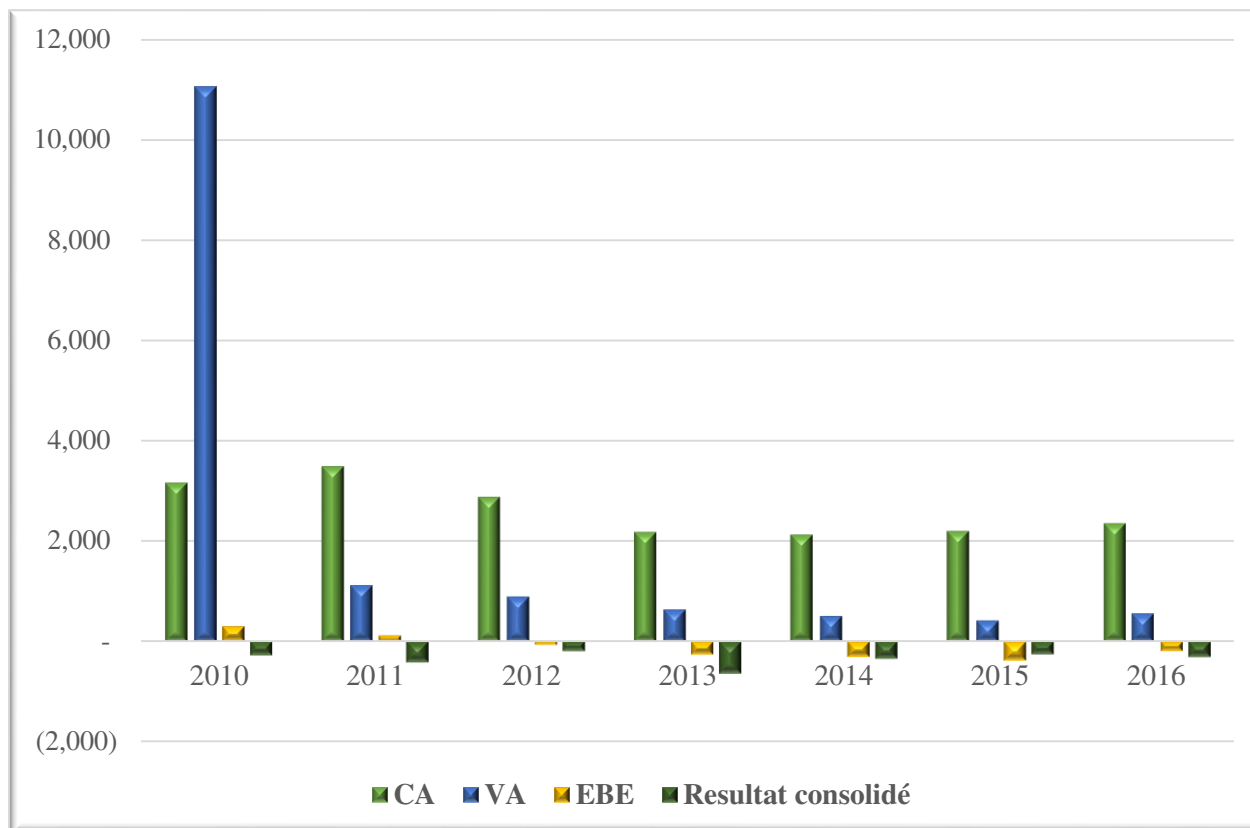
Les chiffres d'affaires et résultats du groupe se présentent comme suit :

<b>U= MDA</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Chiffre d'Affaire</b>	3 153	3 480	2 872	2 175	2 125	2 196	2 350
<b>Valeur Ajoutée</b>	11 058	1 119	896	638	512	422	561
<b>EBE</b>	290	112	- 72	- 261	-310	- 380	- 196
<b>Resultat consolidé</b>	- 273	- 408	- 192	- 629	- 342	- 254	- 311

**Tableau N°4.2 : évolution des chiffres d'affaires du GIPEC**

**Source : Direction Finances et Comptabilité**

**Schéma N°4.2 : évolution des chiffres d'affaires du GIPEC**

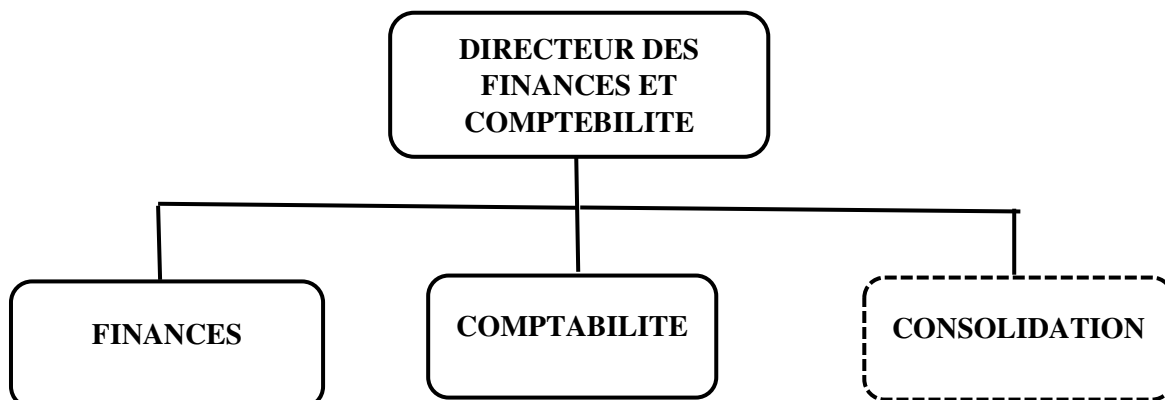


Source : Direction Finance et comptabilité

### 1.5. Organisation de la direction des finances et comptabilité «DFC»

L'organisation de la DFC se compose à la base de quatre (03) service qui ont pour tâche principale la conduite de la politique financière du groupe.

**Schéma N° 4.3 : Organigramme de la Direction Finances et comptabilité**



Source : documents internes GIPEC

Les principales missions de la direction :

- Proposer et mettre en œuvre la politique financière du groupe ;
- Elaborer et mettre en œuvre la politique de gestion des flux financiers du groupe et assurer les équilibres financiers à court et à moyen terme du groupe ;
- Gérer les risques financiers du groupe ;
- Produire les comptes consolidés du groupe et leurs interprétations.

### **1.5.1. Missions du service comptabilité**

Placé sous l'autorité du directeur des finances et comptabilité le service comptabilité a pour principales missions :

- Assurer l'interface avec les commissaires aux comptes et autres auditeurs ;
- Conduire en collaboration avec DSI la refonte des systèmes comptables et financiers ;
- Tenir la comptabilité de la maison mère ;
- Veiller à la bonne conservation des documents comptables ;
- S'assurer de la tenue de la comptabilité matière en veillant à la réalisation de l'inventaire permanent et à la mise à jour de la gestion des stocks ;

### **1.5.2. Missions du service consolidation**

Placé sous l'autorité du directeur des finances et comptabilité le service comptabilité a pour principales missions :

- Elaborer et diffuser les études et doctrines comptables et veiller à leur respect ;
- Mener les travaux de consolidation comptable du périmètre du groupe ;
- Conduire des missions d'inspection et de vérification de l'application des règles comptables et de tenue des comptes ;
- Procéder au contrôle des comptes comptables des filiales ;
- Participer à tous travaux et études en relation avec l'activité.

### **Section 2 éléments du contrôle interne**

#### **2.1. L'Audit interne :**

La cellule d'audit interne du groupe est rattachée à la direction générale. Les manuels d'audit interne sont inexistantes

Depuis sa création la cellule n'a jamais prévu un audit des comptes consolidés.

Il faut remédier à cette situation par l'établissement d'un service d'audit interne groupe relatif au contrôle des comptes consolidés de l'organisation mise en place ainsi que le processus de consolidation pour la contribution à l'amélioration de la fiabilité, sincérité, et à l'image fidèle.

#### **2.2. L'organisation mise en place :**

##### **2.2.1. Eléments de base dans l'organisation de la consolidation**

- Le manuel des règles et principes comptables du groupe traite de l'ensemble des options prises par le groupe en termes de méthodes d'évaluation et de présentation et comporte la nomenclature des comptes à respecter pour l'alimentation des liasses de consolidation ;
- La liasse de consolidation contenant les informations nécessaires à l'élaboration du bilan, du compte de résultat et de l'annexe consolidés est communiquée aux entreprises consolidées à la fin de chaque clôture ;
- Le manuel de consolidation est inexistant les travaux de consolidation sont centralisés au niveau la société mère ;
- Le calendrier de consolidation comprend les délais de transmission des états financiers et liasse de consolidation est communiqué à chaque clôture aux filiales.

Afin d'éviter toute confusion le manuel de consolidation doit être élaboré et mis à jour. Ce manuel doit formaliser les choix que la société consolidante effectue dans le cadre des options laissées ouvertes par la législation en matière de consolidation.

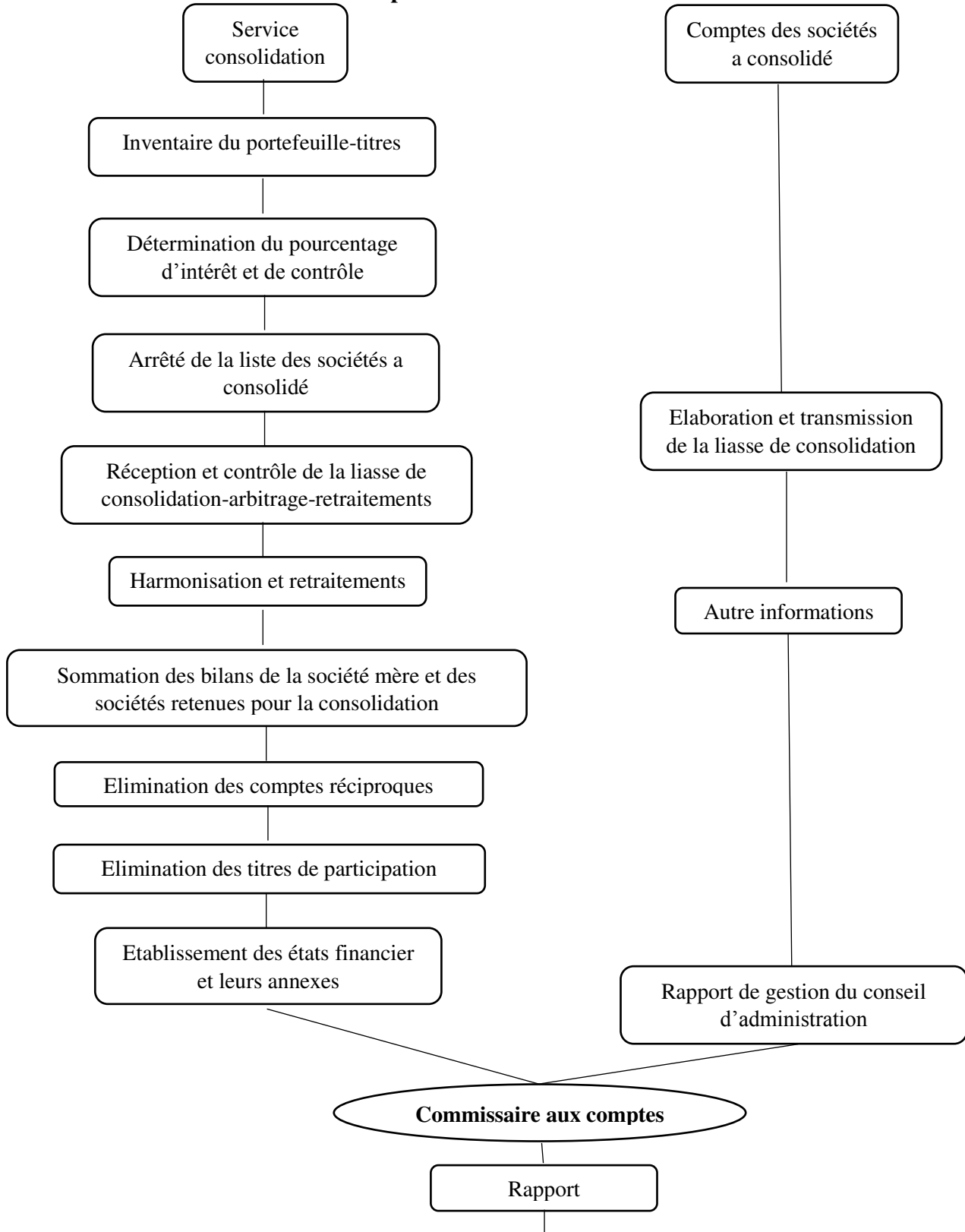
##### **2.2.1. Le processus des travaux de consolidation**

Le processus de consolidation au sein du groupe est établi selon la démarche classique de consolidation. Les retraitements d'homogénéité sont effectués au

## ***Orientation et planification de la mission d'audit au GIPEC***

niveau des filiales et les travaux de consolidation sont centralisés au niveau de la société mère

**Schéma N °4.4 : processus de travaux de consolidation**



Assemblée générale ordinaire du  
groupe

**Source : établi par l'étudiant**

Dans ce chapitre est présentée la planification d'audit du groupe GIPEC qui consiste en à acquérir une connaissance du groupe, et d'analyser les éléments du contrôle interne pertinent a l'audit des comptes consolidé, sur la base de ces travaux l'étendu et la nature des travaux d'audit sont déterminé.

Dans le prochain chapitre, sera présenté les travaux de contrôles de la consolidation et la conclusion des travaux d'audit. Les travaux d'audit se baseront sur les filiales EMBAG (elle représente la plus grande partie des participations de la société mère), SGS MOSTAGNEM (entités associées), SGS CENTRE ET SGS CENTRE OUEST (participations mise en équivalence).

# Chapitre V

*Mise en œuvre du contrôle des comptes  
consolidés du GIPEC*

## **Section1 Contrôle des travaux de pré-consolidation**

### **1.1.Périmètre et méthodes de consolidation**

#### **1.1.1. Détermination du périmètre et choix de la méthode de consolidation**

Sur la base d'un inventaire détaillé du portefeuille-titres détenu par la société mère et les sociétés du groupe est élaborée la liste qui contient les sociétés retenues et la méthode de consolidation à appliquer compte tenu de l'existence d'un contrôle exclusif, d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable.

Cette liste est revue à chaque clôture. Elle est élaborée selon des critères de contrôle qui résultent d'une synthèse entre les règles et recommandations professionnelles (code de commerce, organisations professionnelles, commission de contrôle de bourse, ...), et les éléments constitutifs de la personnalité du groupe (historique, dimension économique, secteur d'activité, implantation géographique, structure de gestion,...).

La liste exclut les sociétés en cour de liquidation elle se présente comme suit :

**Tableau N°5.1 : Périmètre et méthodes de consolidation**

Société	Pourcentage de contrôle	Méthode de consolidation	Pourcentage d'intérêt
EMBAG SPA	100%	Intégration globale	100%
ORAN SAC SPA	100%	Intégration globale	100%
SACAEH SPA	100%	Intégration globale	100%
PAPCAS SPA	100%	Intégration globale	100%
SACAR SPA	100%	Intégration globale	100%
SGS MOSTAGANEM	33%	Intégration globale	33%
SGS CENTRE	10%	Mise en équivalence	10%
SGS CENTRE OUEST	25%	Mise en équivalence	25%

**Source : Etablit par l'étudiant**

L'entreprise SGS MOSTAGANEM est consolidée avec la méthode d'intégration globale vue que la société mère exerce un contrôle exclusif de fait. Elle dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration. Aussi elle détient le taux de participation le plus enlevé de tous les associés.

### **1.1.2. Contrôle du périmètre et méthode de consolidation :**

L'analyse du portefeuille (titres de participation) de la société mère permet de constater que :

- Toute les entreprises consolidées appartiennent au périmètre de consolidation ;
- Le choix des méthodes de consolidation fait selon le pourcentage de contrôle est conforme à la réglementation ;
- Il n'y a pas de distinction entre pourcentage de contrôle ou pourcentage d'intérêt dans le choix des méthodes de consolidation vue qu'ils représentent les même taux ;
- La société SGS CENTRE est considérée comme société associée avec un pourcentage de contrôle de 10% sauf que la norme IAS 28 mentionne que pour exercer une influence notable la société doit détenir au moins 20% des droits de votes.

### **1.2.Rapprochement des comptes et opérations réciproques**

Les créances, les dettes ainsi que les ventes et prestations internes des sociétés du groupe doivent être éliminées des comptes consolidés

Le plan comptable groupe est supposé prévoir une codification qui permet d'identifier séparément les opérations interne du groupe et les opérations avec les externes

Les sociétés détentrices de créances /dettes sur/envers les autres sociétés du Groupe doivent demander la confirmation de soldes auprès de celles-ci conformément aux diligences professionnelles en la matière

#### **Organisation**

Le groupe procède au rapprochement des créances et opérations réciproques des filiales au moins trimestriellement.

Le rapprochement relève de la responsabilité du service central de consolidation. Il est fait en collaboration avec les directeurs financiers des filiales.

Les travaux de concordance et d'arbitrage relève aussi de la responsabilité du service central du groupe chargé de la consolidation. Celui-ci doit réunir l'ensemble des entreprises présentant des soldes discordants au moins une fois avant la clôture des comptes de l'exercice

### **1.2.1. Procédure de rapprochement**

La réalisation des travaux de rapprochement des soldes et opérations internes est assurée par le service de consolidation de la société mère après réception de la liasse de consolidation

Elle se déroule selon les étapes suivantes :

Etape 1 : Réception de la liasse de consolidation

Etape 2 : Elaboration des rapprochements

Etape 3 : Concordance et régularisation des discordances

#### **✚ Réception de la liasse de consolidation**

Les sociétés consolidées transmettent la liasse de consolidation suite à une demande de la direction centrale de consolidation avec un délai d'envoi au plus tard début février. La liasse de consolidation comprend :

- Les états financiers ;
- L'état des soldes de comptes intragroupes.

#### **✚ Elaboration des rapprochements**

Suite à la réception de la liasse de consolidation le service central de consolidation entame l'élaboration des rapprochements des soldes des comptes intergroupe.

Le travail se fait en collaboration avec services comptabilité des filiales pour l'obtention d'informations supplémentaire requises.

Les filiales dont les soldes sont discordants sont amenées de constituer un dossier justificatif qui sera examiné à l'occasion de la réunion de rapprochement, de concordance et de conciliation, organisée par le service consolidation central.

#### **✚ Concordance et régularisation des discordances**

Les représentants comptables des sociétés du groupe, dont les soldes présentent des discordances, sont réunis par le service chargé de la consolidation, pour coordonner les travaux ultimes de concordance et de conciliation de soldes réciproques.

Les rapprochements et les écritures de régularisation sont consignés sur des feuilles d'imputation dûment visées conjointement par les représentants des sociétés concernées et le responsable du service central de la consolidation

### **1.2.2. Calendrier de rapprochement des comptes et opération réciproques**

Les travaux rapprochement des comptes des sociétés du groupe sont déclencher par la société mère ils doivent intervenir avant la clôture des compte de l'exercice soit au cours du mois de janvier février et être clôturer le début du mois de mars de chaque année, et ce, pour permettre l'intégration des écritures de régularisation dans les comptes de l'exercice.

**Tableau N° 5.2 : Calendrier des rapprochements des comptes**

Opération	Période
Transmission de la liasse de consolidation	Du 15 janvier au 2 février 2017
Elaboration des rapprochements	Du 2 au 15 février 2017
Réunions de rapprochements	Du 15 au 30 février 2017

**Source documents internes**

### **1.2.3. Contrôle des travaux de rapprochement :**

Les travaux de rapprochement sont faits au niveau du service central de consolidation en collaboration avec les comptables des filiales ce qui nécessite des contacts et échanges multiples et cela prend du temps pour aboutir au rapprochement final. De ce fait les rapprochements devront être de la responsabilité des filiales vue qu'elles ont une meilleure visibilité sur les opérations effectués.

Le calendrier de transmission de la liasse de consolidation n'est pas déterminé par une procédure il est communiqué à chaque clôture. Le délai de transmission des bilans et des liasses est très court et parfois non respecté par les filiales.

## **1.3. Les retraitements de consolidation**

### **1.3.1. Retraitement des amortissements**

Les amortissements sont traités de manière homogène selon le manuel de règles comptable.

Néanmoins, Les amortissements des filiales sont retraités éventuellement pour être alignés sur le système d'amortissements linéaires et la durée de vie moyenne, par type d'immobilisation, retenus par le groupe

### **1.3.2. Retraitement des provisions**

Les provisions pour dépréciation des éléments d'actif (externe au groupe) des sociétés sont retraitées éventuellement pour les rendre conformes avec les

politiques comptables du groupe. Il en est de même pour les provisions pour pertes et charges.

### **1.3.3. La conversion des comptes en devises**

Tous les éléments d'actifs et de passifs des filiales, monétaires ou non monétaires, exprimés en devises sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice

### **1.3.4. Contrôle des retraitements de consolidation**

Les retraitements sont gérés par le service central de consolidation. Ils sont établis selon des méthodes homogènes et selon les principes comptables retenus et comptabilisés dans les comptes par écritures après vérification, et constatation des impacts des écritures sur les résultats et les capitaux propres.

En matière de réévaluation le groupe a autorisé une réévaluation des terrains a une filiale étend donner que pour la consolidation les comptes doivent être présenté d'une manière homogène. De ce fait le groupe doit procéder soit à la réévaluation de tous les terrains des filiales soit à l'élimination de l'écart de réévaluation avants la consolidation

Les retraitements des exercices précédents ont été correctement repris

## **Section 2 Travaux de consolidation**

### **2.1. Les à nouveau et cumul des comptes**

Les a-nouveau sont les montants de clôture de N-1. Les bilans et tableaux des comptes de résultats des sociétés filiales sont cumulés selon la méthode de consolidation retenue. Les comptes de bilan et de résultat sont repris à 100%, ce qui nécessite la mise en évidence des intérêts minoritaires.

Les cumuls des comptes du bilan et comptes de résultat avant consolidation se présentent comme suit :

**Tableau N° 5.3 : Cumul des comptes de résultats avant consolidation**

<b>LIBELLE</b>	<b>2016</b>
Ventes et produits annexes	229 410 033,40
Variation stocks produits finis et en cours	
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>229 410 033,40</b>
Achats consommés	-3 765 349,40
Services extérieurs et autres consommations	-3 407 071,19
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>-7 172 420,59</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>222 237 612,81</b>
Charges de personnel	-216 106 260,14
Impôts, taxes et versements assimilés	-3 555 315,18
<b>IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>2 576 037,49</b>
Autres produits opérationnels	400 000,10
Autres charges opérationnelles	-109 511,27
Dotations aux Amortissements, provisions et pertes de valeurs	-3 960 352,96
Reprise sur pertes de valeur et provisions	2 848 003,29
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>1 754 176,65</b>
Produits financiers	
Charges financiers	
<b>IV-RESULTAT FINANCIER</b>	
<b>IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>	<b>1 754 176,65</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>232 658 036,79</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-230 903 860,14</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 754 176,65</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>1 754 176,65</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalence	
<b>RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)</b>	<b>1 754 176,65</b>

Source : élaboré par l'étudiant

## *Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC*

**Tableau N°5.4 : Cumul de l'actif de bilan avant consolidation**

<b>LIBELLE</b>	<b>BRUT</b>	<b>AMO/PROV</b>	<b>NET</b>
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>			
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>			
<b>Immobilisations incorporelles</b>	17 246 215,13	16 598 523,46	647 691,67
<b>Immobilisations corporelles</b>			
Terrains	8 621 072 428,06		8 621 072 428,06
Bâtiments	3 146 707 998,25	2 513 818 407,69	632 889 590,56
Autres immobilisations corporelles	7 554 248 660,98	5 529 401 725,34	2 024 846 935,64
Immobilisations réformée	138 461 752,13	136 257 476,67	2 204 275,46
<b>Immobilisations encours</b>	279 322 506,72		279 322 506,72
<b>Immobilisations financières</b>			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées	6 277 290 388,84	3 449 378 719,24	2 827 911 669,60
Autres titres immobilisés	1 300 000,00		1 300 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	520 781 772,38	5 507 904,38	515 273 868,00
Impôts différés actif	93 019 588,99		93 019 588,99
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>26 649 451 311,48</b>	<b>11 650 962 756,78</b>	<b>14 998 488 554,70</b>
<b>ACTIF COURANT</b>			
<b>Stocks et encours</b>	970 731 771,48	90 071 982,22	880 659 789,26
<b>Créances et emplois assimilés</b>			
Clients	1 608 694 935,53	555 896 653,83	1 052 798 281,70
Autres débiteurs	2 637 064 484,26	60 621 506,89	2 576 442 977,37
Impôts et assimilés	255 369 007,50		255 369 007,50
Autres créances et emplois assimilés			
<b>Disponibilités et assimilés</b>			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	777 170 391,03		777 170 391,03
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>6 249 030 589,80</b>	<b>706 590 142,94</b>	<b>5 542 440 446,86</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>32 898 481 901,28</b>	<b>12 357 552 899,72</b>	<b>20 540 929 001,56</b>

Source : élaboré par l'étudiant

<b>LIBELLE</b>	<b>2016</b>
<b>CAPITAUX PROPRES</b>	
Capital émis	12 911 510 000,00
Capital non appelé	
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	338 675 561,99
Ecart de réévaluation	1 044 192 237,75
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	-369 840 061,54
Autres capitaux propres - Report à nouveau	121 574 254,66
<b>Part de la société consolidante (1)</b>	
<b>Part des minoritaires (1)</b>	
<b>TOTAL I</b>	<b>14 046 111 992,86</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>	

**Tableau N° 5.5 :Cumul du passif du bilan avant consolidation**

## *Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC*

Emprunts et dettes financières	4 368 926 023,86
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	16 488 011,66
Autres dettes non courantes	
Provisions et produits constatés d'avance	350 722 421,36
<b>TOTAL II</b>	<b>4 736 136 456,88</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>	
Fournisseurs et comptes rattachés	1 205 954 083,30
Impôts	344 356 731,41
Autres dettes	184 996 215,31
Trésorerie passif	23 373 521,80
<b>TOTAL III</b>	<b>1 758 680 551,82</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>20 540 929 001,56</b>

Source : élaboré par l'étudiant

## **2.2. Elimination des comptes et opérations intra-groupe**

L'élimination des comptes relatifs aux opérations intra-groupe se fait selon la méthode de consolidation retenue

Dans le groupe GIPEC les filiales sont intégrées globalement de ce fait l'élimination est à 100%.

### **2.2.1. Elimination avec effet sur la situation nette ou le résultat**

#### **2.2.1.1. Elimination des bénéfices sur stocks intra-groupe**

Les bénéfices sur les ventes intra-groupes ne seront définitivement acquis que lorsque ces ventes sont consommées pour la transformation ou la revente.

Les ventes/achats en stock au sein des sociétés consolidées comprennent des bénéfices qui ne sont pas encore réalisés et qu'il va falloir éliminer selon la méthode d'intégration retenue et en déduction des comptes concernés

Vue la non disponibilité de l'information les stocks sont traités comme étant totalement vendue ou utilisé.

### **2.2.1.2. Elimination des dividendes intra-groupe**

Les dividendes reçus par la société mère au cours d'un exercice N correspondent en fait, à sa part dans ses filiales réalisées au cours de l'exercice N-1, donc déjà compris dans les résultats consolidés de l'exercice N. Elles sont éliminées en consolidation

### **2.2.1.3. Elimination des provisions intragroupes**

Les provisions sur créances intragroupe sont éliminées en consolidation

Les provisions constituées par la société mère en cas de perte valeur sur titre sont éliminées en consolidation

### **2.2.2. Eliminations sans effets sur le résultat**

#### **2.2.2.1 Elimination des créances et dettes intra-groupes**

Les créances et dettes intra-groupe doivent être éliminées du bilan consolidé, selon la méthode d'intégration retenue, à savoir 100%, pour l'intégration globale.

**Tableau N° 5.6 : élimination des créances et dette intra-groupe**

<b>GIPEC (acheteuse)</b>			
401000	Elimination des dettes envers EMBAG	13 216,32	
411101	Elimination des créances sur société mère		13 216,32
<b>EMBAG (cédante)</b>			
401200	Elimination des dettes envers EMBAG	435 240	
411110	Elimination des créances sur SGS Mostaganem		435 240
<b>GIPEC (acheteuse)</b>			
401200	Elimination des dettes envers SGS Mostaganem	1 747 278	
411110	Elimination des créances sur EMBAG		1 747 278

**Source : élaboré par l'étudiant**

Les créances et dettes intra-groupe doivent être concordantes

## ***Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC***

---

Cette égalité est censée être assurée lors de la phase rapprochement des comptes intra-groupe. Toute discordance doit être recyclée au compte d'attente après son identification.

L'élimination se fait par l'enregistrement des écritures d'élimination dans le journal de consolidation.

### **2.2.2.2. Elimination des charges et produits intra-groupe :**

Les charges et produits intra-groupe sont éliminés du tableau de comptes de résultat selon la méthode d'intégration retenue, à savoir 100%, pour l'intégration globale.

Les charges et produits intra-groupe doivent être concordants

L'élimination se fait par l'enregistrement des écritures d'élimination dans le journal de consolidation.

**Tableau N° 5.7 : élimination des produits et charges intra-groupe**

7012222	Elimination produit chez GIPEC	330 000	
6000000	Elimination charge chez EMBAG		330 000
706000	Elimination produit de SGS mostaganem	18 592 333	
611100	Elimination charge chez EMBAG		16 360 333
611100	Elimination charge chez GIPEC		2 232 000

**Source : élaboré par l'étudiant**

### **2.2.2. Contrôle des éliminations**

Les différences de soldes sont traitées par le service de consolidation central mais aucune information concernant n'est mentionnée dans l'annexe

L'élimination d'opérations affectant le résultat donne naissance à des impôts différés mais vu que le groupe n'opte pas pour le régime du bilan consolidé aucun impôt différé n'est constaté

## **2.3. Elimination des titres de participation et partage de l'actif net**

### **2.3.1. Calcul de l'actif net**

Les éléments de l'actif net (comptes d'actif et de passif réels) des sociétés consolidées sont substitués au poste de titres de participation figurant à l'actif du bilan de la société mère. Mais ces éléments d'actif net des sociétés consolidées n'appartiennent qu'en partie à cette dernière, d'où la nécessité de mettre en évidence les intérêts minoritaires.

## ***Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC***

---

La méthode de calcul de l'actif net est :

Actif net = Capitaux propres - Actif Fictif ( Les frais d'établissement, frais de recherche et de développement...)

Généralement l'actif net = Capital Social+ Réserves + Primes D'apports +Ecart de réévaluation + Subvention + Le report à nouveau+ Résultat

### **2.3.2. Calcul de la différence de consolidation**

Le traitement des titres de participations consiste à comparer la valeur d'acquisition à la part de la société mère dans l'actif net des filiales consolidées

Cette comparaison se traduit souvent par une différence qui est traitée et actualisée au cours des consolidations successives

Elle peut résulter :

- d'une plus-value latente au moment de l'acquisition des titres,
- d'un solde (positif ou négatif) correspondant aux éléments du goodwill

La différence de consolidation est égale à la somme des actifs nets y compris les résultats revenant au groupe moins la somme des valeurs d'acquisition des titres de participation des sociétés consolidées concernées.

### **2.3.3. Elimination des titres de participation et partage de l'actif net**

La valeur d'acquisition des titres est éliminée du compte "261 Titres de participation" en contrepartie d'un compte de fond propre « 101 fond propres »

La différence de consolidation ( Actif net - valeur d'acquisition = différence de consolidation ) est reportée selon qu'elle est positive ou négative dans un compte de consolidation "écart d'acquisition des titres "

Il y a lieu de mettre en évidence la part des "intérêts minoritaires dans les capitaux propres et dans les résultats au passif du bilan consolidé puisqu'il s'agit d'une intégration globale.

**TableauN° 5.8 : élimination des titres de participation**

EMBAG			
101000	Capital Social	2 584 530 000	

## Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC

261120	Titres de participations filiales		1749 978 730,78
106000	Réserves		834 560 000
<b>SGS MOSTAGANEM</b>			
101210	Capital Social	1 000 000,00	
262100	Titres de participations filiales		1000 000,00

Source : élaboré par l'étudiant

Tableau N° 5.9 : Intérêts minoritaire

<b>SGS MOSTAGANEM</b>			
101220	Capital social (associé 1)	800 000,00	
101230	Capital social (associé 2)	700 000,00	
101240	Capital social (associé 3)	500 000,00	
140000	Part des minoritaires		2 000 000,00
106100	Réserves	201 000,00	
106500	Réserves	18 263 244,31	
105000	Ecart de réévaluation	3 377 487,59	
140000	Part des minoritaires		21 841 731,90
140000	Part des minoritaires	26 819 750,08	
112000	Report à nouveau		21 156 900,82
113000	Report à nouveau		5 662 849,26
120000	Résultat de l'exercice	1 175 298,35	
140000	Part des minoritaires		1 175 298,35

Source : élaboré par l'étudiant

### 2.3.4. Intégration des sociétés mise en équivalences

Il est substitué à la valeur comptable des titres de participations détenues par la société mère, une autre valeur correspondant à la quote-part des capitaux propres de l'entité déterminés d'après les règles de consolidation.

Tableau N°5.10 : Sociétés mises en équivalence

<b>SGS C</b>			
265100	Titres de participation évalués par équivalence	25 959 974,56	
271100	Titres		500 000,00
107100	Ecart d'équivalence		21 959 582,97
120071	Résultat de l'exercice		3 500 391,59
<b>SGC C.O</b>			
265100	Titres de participation évalués par équivalence	28 180 930,71	
271200	Titres		800 000,00
107200	Ecart d'équivalence		18 100 658,00

## *Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC*

---

120072	Résultat de l'exercice	9 280 273,00
--------	------------------------	--------------

Source : élaboré par l'étudiant

### **2.3.5. Contrôle de l'Elimination des titres de participation et de la mise en équivalence**

L'élimination des titres de participation est conforme à la réglementation en vigueur, néanmoins il est important de constater le partage de l'actif net.

## **Section 3 Analyse finale des comptes consolidés**

### **3.1 Présentation des comptes publiés**

Le contenu de la présente sous-section est le fruit de toutes les étapes antérieures à la de la consolidation faite par le groupe. Il s'agit de la présentation du bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésoreries, tableau de variation de capitaux propres.

#### **3.1.1. Présentation du bilan**

L'actif et le passif consolidés du GIPEC se présentent comme suit :

## *Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC*

---

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2015
---------	------	------	----------	-----	----------

**Tableau N° 5.11 : Bilan actif consolidé GIPEC 31/12/2016**

## *Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC*

ACTIFS NON COURANTS					
LIBELLE	NOTE	2016	2015		
<b>positif ou négatif</b>					
<b>Immobilisations incorporelles</b>	A.1	17 246 215,13	16 598 523,46	647 691,67	210 960 045,57
<b>Immobilisations corporelles</b>					
Terrains	A.2.1	8 621 072 428,06		8 621 072 428,06	8 421 523 140,06
Bâtiments	A.2.2	3 146 707 998,25	2 513 818 407,69	632 889 590,56	612 893 016,06
Autres immobilisations corporelles	A.2.3	7 554 248 660,98	5 529 401 725,34	2 024 846 935,64	579 726 281,48
Immobilisations réformée	A.2.4	138 461 752,13	136 257 476,67	2 204 275,46	2 382 516,04
<b>Immobilisations encours</b>	A.2.5	279 322 506,72		279 322 506,72	693 000,00
<b>Immobilisations financières</b>					
Titres mis en équivalence	B	54 140 905,27		54 140 905,27	53 865 893,79
Autres participations et créances rattachées	B	1 323 287 050,06	1 322 650 000,00	637 050,06	637 050,06
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	B	460 781 772,38	5 507 904,38	455 273 868,00	23 159 162,50
Impôts différés actif	B	93 019 588,99		93 019 588,99	89 262 540,64
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>21 688 288 877,97</b>	<b>9 524 234 037,54</b>	<b>12 164 054 840,43</b>	<b>9 995 102 646,20</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
<b>Stocks et encours</b>	C.1	970 731 771,48	90 071 982,22	880 659 789,26	975 297 143,02
<b>Créances et emplois assimilés</b>					
Clients	C.2	1 325 071 818,75	555 896 653,83	769 175 164,92	639 710 977,60
Autres débiteurs		2 636 896 483,12	60 621 506,89	2 576 274 976,23	3 322 023 161,25
Impôts et assimilés		255 369 007,50		255 369 007,50	284 665 564,00
Autres créances et emplois assimilés					
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et autres actifs financiers courants	C.3				
Trésorerie	C.3	777 170 391,03		777 170 391,03	2 159 118 125,95
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>5 965 239 471,88</b>	<b>706 590 142,94</b>	<b>5 258 649 328,94</b>	<b>7 380 814 971,82</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>27 653 528 349,85</b>	<b>10 230 824 180,48</b>	<b>17 422 704 169,37</b>	<b>17 375 917 618,02</b>

Source : établi par l'étudiant

**Tableau N°5.12 : passif consolidés GIPEC 31/12/2016**

## Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC

<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis	A.1	7 086 270 000,00	7 086 270 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	A.2	3 269 108 782,61	3 632 425 946,23
Ecart de réévaluation		1 040 814 750,16	841 271 203,16
Ecart d'équivalence (1)		40 060 240,68	36 644 764,92
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	A.3	-311 166 779,77	-253 695 521,96
Autres capitaux propres - Report à nouveau	A.4	148 394 004,74	114 305 786,24
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>		<b>-1 802 719,83</b>	<b>-2 978 018,18</b>
<b>TOTAL I</b>		<b>11 271 678 278,59</b>	<b>11 454 244 160,41</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières	B.1	4 353 926 023,86	4 474 522 890,42
<b>Impôts (différés et provisionnés)</b>	B.3	<b>16 488 011,66</b>	<b>16 488 011,66</b>
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	B.2	350 722 421,36	353 557 974,04
<b>TOTAL II</b>		<b>4 721 136 456,88</b>	<b>4 844 568 876,12</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	C	877 162 965,38	591 427 969,62
Impôts	C	344 356 731,41	327 801 149,04
Autres dettes	C	184 996 215,31	146 945 588,12
Trésorerie passif	C	23 373 521,80	10 929 874,71
<b>TOTAL III</b>		<b>1 429 889 433,90</b>	<b>1 077 104 581,49</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>17 422 704 169,37</b>	<b>17 375 917 618,02</b>

Source : élaboré par l'étudiant

### 3.1.2. Présentation du compte de résultat

Tableau N°5.13 : COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE GIPEC

LIBELLE	NOTE	2016	2015
---------	------	------	------

## Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC

Ventes et produits annexes	1 / 7	2 350 052 925,77	2 195 660 256,38
Variation stocks produits finis et en cours		-13 211 930,76	-24 187 821,84
Production immobilisée		206 803,38	375 552,55
Subventions d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 337 047 798,39</b>	<b>2 171 847 987,09</b>
Achats consommés		-1 612 540 423,20	-1 489 452 092,47
Services extérieurs et autres consommations		-163 670 667,06	-260 334 317,89
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	4	<b>-1 776 211 090,26</b>	<b>-1 749 786 410,36</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	2	<b>560 836 708,13</b>	<b>422 061 576,73</b>
Charges de personnel	5	-725 633 986,24	-762 270 047,22
Impôts, taxes et versements assimilés		-31 024 406,85	-40 150 571,12
<b>IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>-195 821 684,96</b>	<b>-380 359 041,61</b>
Autres produits opérationnels	8	78 420 235,76	242 474 808,10
Autres charges opérationnelles	8	-31 080 623,63	-32 445 469,10
Dotations aux Amortissements, provisions et pertes de valeurs	6	-154 656 591,49	-129 746 758,31
Reprise sur pertes de valeur et provisions		27 274 221,76	40 345 231,02
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-275 864 442,56</b>	<b>-259 731 229,90</b>
Produits financiers	9	9 156 553,59	24 696 379,52
Charges financiers	10	-60 980 252,98	-37 902 958,00
<b>IV-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-51 823 699,39</b>	<b>-13 206 578,48</b>
<b>IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>-327 688 141,95</b>	<b>-272 937 808,38</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	11		
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		4 915 995,94	6 710 909,02
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 451 898 809,50</b>	<b>2 479 364 405,73</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-2 774 670 955,51</b>	<b>-2 745 591 305,09</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-322 772 146,01</b>	<b>-266 226 899,36</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-322 772 146,01</b>	<b>-266 226 899,36</b>
Part dans les resultat nets des societe mise en equivalence		12 780 664,59	15 921 128,87
<b>RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)</b>		<b>-309 991 481,42</b>	<b>-250 305 770,49</b>
Dont part des minoritaires		1 175 298,35	3 389 751,47
Part du Groupe GIPEC		-311 166 779,77	-253 695 521,96

Source : élaboré par l'étudiant

### 3.1.3. Présentation Du Tableau De Variation Des Capitaux Propres

## *Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC*

**Tableau N°5.14 : Tableau de Variation des Capitaux Propres consolidé au 31/12/2016**

LIBELLE	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
<b>Solde au 31 décembre 2014</b>	<b>7 086 270 000,00</b>	<b>9 806,16</b>	<b>0,00</b>	<b>841 271 203,16</b>	<b>4 077 046 102,76</b>
Changement méthode comptable 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	-9 785 064,52
Réévaluation des immobilisations 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	-286 872 365,19
Dividendes payés 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2015	0,00	0,00	0,00	0,00	-253 695 521,96
<b>Solde au 31 décembre 2015</b>	<b>7 086 270 000,00</b>	<b>9 806,16</b>	<b>0,00</b>	<b>841 271 203,16</b>	<b>3 526 693 151,09</b>
Changement méthode comptable 2016	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Correction d'erreurs significatives 2016	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Réévaluation des immobilisations 2016	0,00	0,00	0,00	199 543 547,00	0,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2016	0,00	0,00	0,00	0,00	-70 942 649,05
Dividendes payés 2016	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Augmentation de capital 2016	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Résultat net de l'exercice 2016	0,00	0,00	0,00	0,00	-311 166 779,77
<b>Solde au 31 décembre 2016</b>	<b>7 086 270 000,00</b>	<b>9 806,16</b>	<b>0,00</b>	<b>1 040 814 750,16</b>	<b>3 144 583 722,27</b>

**Source : élaboré par l'étudiant**

### 3.1.4. Tableau des Flux de Trésorerie

**N°5.15 : Tableau Des Flux De Trésorerie Consolidé AU 31/12/2016**

## Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC

Source : élaboré par l'étudiant

LIBELLE	2016	2015
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>		
Encaissements reçus des clients	2 800 318 222,16	2 400 773 678,14
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	-3 203 249 672,31	-3 146 048 395,29
Intérêts et autres frais financiers payés	-76 789 242,15	-78 512 957,85
Impôts sur les résultats payés	-49 000,00	-1 414 751,00
Opérations en attente de classement (47) !!!!	<b>907 967,50</b>	<b>-856 433,34</b>
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	-478 861 724,80	-826 058 859,34
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires	19 528 013,01	16 019 475,38
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>	<b>-459 333 711,79</b>	<b>-810 039 383,96</b>
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement</b>		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	-284 899 094,99	-359 382 025,85
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	29 010 635,56	5 684 413,62
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières	-497 839 732,84	-9 157 249,78
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	1 111 525,83	1 128 465,15
Intérêts encaissés sur placements financiers	2 854 393,59	7 371 351,94
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)</b>	<b>-749 762 272,85</b>	<b>-354 355 044,92</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financements</b>		
Encaissements suite à l'émission d'actions	15 000 000,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectuées		
Encaissements provenant d'emprunts	293 800 504,97	2 655 491 976,71
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	-483 983 969,70	-519 750 354,99
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>	<b>-175 183 464,73</b>	<b>2 135 741 621,72</b>
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>	<b>-1 384 279 449,37</b>	<b>971 347 192,84</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période</b>	<b>2 143 136 349,15</b>	<b>1 169 525 012,68</b>
<b>Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période</b>	<b>753 796 869,23</b>	<b>2 148 188 251,24</b>
<b>Variation de la trésorerie de la période</b>	<b>-1 389 339 479,92</b>	<b>978 663 238,56</b>

### 3.2. Contrôle des documents de synthèses

## ***Mise en œuvre du contrôle des comptes du GIPEC***

---

- La forme des comptes consolidés est conforme à la réglementation ;
- La présentation permet la comparabilité avec l'exercice précédent ;
- Les comptes établis concordent avec le rapport de gestion ;
- L'annexe mentionne en ce qui concerne les entités détenues à plus de 20 % ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable le nom, le siège social, le montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue comme recommandé par l'arrêté du 26 juillet 2008 portant Système Comptable Financier.
- L'annexe contient toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation, notamment tableau de variation du périmètre de consolidation précisant les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

### **3.4 Synthèse des contrôles effectués**

Après vérification et contrôle des opérations de consolidation il ressort que toutes les opérations sont conformes à la législation en vigueur aux principes comptable et normes généralement appliqués.

# ***CONCLUSION GENERALE***

L'audit des comptes consolidés a pour objet de s'assurer que les états de synthèses consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe, et que la présentation des comptes et leur contenu soient conformes aux exigences des règles en vigueur.

Afin d'atteindre cet objectif l'auditeur doit s'assurer que les données issues des sociétés consolidées ont été validées et établies en conformité avec le référentiel comptable choisi par le groupe et vérifier les procédures et le processus d'agrégation mis en œuvre par la société mère.

Pour cela l'auditeur doit, en premier, orienter et planifier son audit et ce par une prise en connaissance préalable du groupe et l'examen des éléments pertinents liés au contrôle interne. Ces derniers englobent l'audit interne et l'organisation mise en place par le groupe pour la consolidation. L'auditeur résume les résultats de cette étape dans un plan de mission.

Sur la base de la planification vient la mise en œuvre du contrôle des comptes. L'auditeur effectue le contrôle du périmètre de consolidation, des sociétés consolidées et des opérations de consolidation puis entame la vérification des capitaux propres et l'analyse détaillée du bilan, du compte de résultat et rapport de gestion.

La finalisation des travaux se traduit par l'élaboration d'un rapport de certification des comptes consolidés

Les travaux d'audit des comptes consolidés visent les comptes consolidés des groupes. De ce fait la consolidation est supposé être déjà finalisée.

Cette consolidation a pour objet de présenter les états financiers d'un ensemble de sociétés entre lesquelles il existe des liens de filialisation ou qui sont placées sous une direction unique comme s'il s'agissait d'une seule entreprise. Elle fournit des informations sur l'importance économique du groupe, ses moyens de financement et ses résultats.

La consolidation est supervisée par le service de consolidation de la société mère, qui sur la base de l'inventaire du portefeuille titres définit le périmètre de consolidation et la méthode applicable à chaque entité.

Les méthodes de consolidation sont déterminées selon le type de contrôle, Par la suite les informations sont collectées au niveau de chaque société membre du groupe et cela par l'établissement d'une liasse de consolidation standard pour toutes les sociétés du groupe. Chaque filiale doit reporter non seulement ses comptes sociaux en respectant le plan comptable du groupe, mais également certains détails de compte, et surtout le détail des transactions réalisées avec les autres sociétés du groupe. Ces renseignements sont indispensables pour

effectuer les retraitements nécessaires à la consolidation des comptes au niveau de la société mère

La consolidation est obligatoire dès lors que la société contrôle de façon exclusive ou conjointe une ou plusieurs entreprises ou qu'elle exerce une influence notable. Le contrôle exclusif entraîne une consolidation globale, le contrôle conjoint entraîne une consolidation partielle et l'influence notable entraîne une mise en équivalence des titres détenus.

Les comptes consolidés sont établis à partir de comptes sociaux des entreprises contrôlées en cumulant les comptes, en éliminant les opérations réciproques, en retraitant les titres de participation par leurs éliminations et le traitement de l'écart d'acquisition et en déterminant les réserves et le résultat consolidés et la répartition des capitaux propres entre le groupe et les minoritaires.

A la fin des étapes de consolidation le groupe présente un bilan consolidé, un compte de résultat, un tableau de variation de capitaux propres et un tableau de flux de trésorerie consolidés. Les détails nécessaires à la compréhension de ces états sont présentés dans l'annexe.

Les différentes phases de l'établissement de ces comptes, cite ci-dessus, doivent faire l'objet d'une vérification approfondie afin de mesurer l'efficacité du processus d'établissement des comptes consolidés et de s'assurer de la correcte réalisation des opérations de consolidation et de détecter les éventuelles anomalies ainsi que l'identification des axes d'améliorations pour optimiser la préparation des prochains comptes consolidés.

Le cas pratique a permis de faire plusieurs constats à savoir :

- Le droit fiscal algérien ne concorde pas avec le droit commercial ni avec le système comptable financier. le fait d'exiger un taux de participation égale à 90% pour l'intégration dans le périmètre de consolidation élimine des filiales importantes pour le groupe qui représentent même l'ossature stable du groupe.
- Le régime du bilan consolidé propose des avantages multiples aux groupes en matière d'exonérations fiscales notamment les exonérations d'impôts sur les chiffres d'affaire et d'impôts sur le résultat des opérations intragroupe cependant cette option n'a pas été choisie par la société mère du groupe GIPEC.

- La phase d'orientations et de planification est l'étape la plus importante dans la conduite d'une mission d'Audit, sur elle repose tous le travail effectué par l'auditeur en contrôles des comptes consolidés.
- Au sein du groupe GIPEC, le processus de consolidation tels qu'il est établi est conforme aux exigences du système comptable financier.

Aux termes de ce travail, nous proposons un ensemble de recommandations :

- Le droit fiscal algérien doit s'adapter le plus rapidement possible aux changements économiques actuels.
- Le système comptable financier doit être mit à jour pour prendre en considérations les changements apportées aux normes internationales en matière de consolidation pour atteindre les objectifs de l'harmonisation mondiale de la comptabilité.
- Le commissaire aux comptes doit maîtriser le processus de consolidation afin de pouvoir apprécier l'information contenue dans les comptes consolidés.
- L'élaboration des Normes Algériennes d'Audit doit être accélérée et doivent être appliquées le plus tôt possible afin de rattraper le retard que connaît l'audit en Algérie par apport aux pratiques internationales.
- Les groupes de sociétés devront instaurer des procédures de consolidation conformes et adaptées à la réglementation en vigueur et doivent être mise à jour.

En fin, bien que les différents concepts ayant trait à l'audit des comptes consolidés ont été abordés dans ce travail, il est utile de signaler ici qu'il y a des points importants qui peuvent faire l'objet - dans le futur proche - d'une étude comme :

- Les fusions d'entreprises ;
- L'impact de l'application de normes algériennes d'audit sur le commissariat aux comptes ;
- Les variations de périmètres de consolidation ;
- Les impôts différés en consolidation.

En espérant que ce modeste travail ajoutera un plus à la recherche scientifique en Algérie, et qu'il soit la base d'éventuelles recherches dans le futur.

# *Bibliographie*

## Livres

1. Allen White, La consolidation directe principe de base, De Boeck, Bruxelles, 2003
2. Anne Fortin, État de flux de trésorerie , 1998 – Presses de l' Université du Québec, Canada
3. Antoine Mercier , Philippe Merle, MEMENTO PRATIQUE audit et commissariat aux comptes, Francis Lefebvre, 2011, Paris , France
4. Benoît Pigé ; Qualité de l'audit enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations ; De Boeck 2011 ; Bruxelles
5. Béatrice et Francis Granguillot, Comptabilité des sociétés, 3e édition, Gualino, 2005.Paris
6. Bruno Bachy, Michel Sion ; Analyse financière des comptes consolidés normes IAS/IFRS , Dunod, 2009, Paris
7. Carole Bonnier, Pascale Delavaille, Comptabilité financière des groupes, Gualino, Paris, 2006
8. Chérif-jacques Allali , consolidation des comptes - comptes de groupe - manuel et applications, comptabilité et audit, DSCG UE 4,2017
9. Christelle Baratay, Comptabilité et audit les carrés DSCG 4, Gualino lextenso, Paris, France, 2012
- 10.CNC, Manuel de comptabilité financière, Alger, Algérie, Edition 2013
- 11.Djelloul BOUBIR, Comptabilité Financière : Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS, Comptes combinés, Consolidation Fiscale, Les éditions du sahel, 2013, Algérie
- 12.Dominique Mesplé-Lassalle, La consolidation des comptes : Normes IFRS, maxima, 2005,Paris
- 13.Élisabeth Bertin, Les états financiers consolidés IAS/IFRS, Gualino, 2007
- 14.Eric Ropert, Nouvelle pratique des comptes consolidés, Gualino, 2000
- 15.Evelyne Gurfein, Comptes consolidés : IAS-IFRS et conversion monétaire, éditions d'organisation, 2006, Paris

16. Mohamed Neji Hergli (expert comptable tunisien), Maîtriser la consolidation des comptes. Référentiel IFRS, Octobre 2007, Tunisie
17. Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Dalloz , 1999, Paris
18. Stéphane mercier ; la consolidation ; epidro ; 2013, Belgique
19. Stéphane Brun, l'essentiel des normes comptables internationales IAS /IFRS, Gualino, 2004

**Sites internet :**

**[www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)**

**[www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com)**

**[www.ifac.org](http://www.ifac.org)**

**[www.cncc.fr](http://www.cncc.fr)**

**[www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)**

**[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)**

# *Résumé*

La consolidation résulte de l'obligation légale faite à toute entreprise détenant le contrôle d'autres entreprises ou exerçant sur elles une influence notable d'établir des comptes consolidés. L'objet des comptes consolidés est de présenter la situation financière d'un groupe de sociétés comme si celles-ci ne formaient qu'une seule et même entité. Ceci pour donner une vision aux actionnaires associés, créanciers et autres tiers à fin d'apprécier la situation financière les résultats et les changements dans les capitaux propres et les flux de trésorerie du groupe.

L'audit des comptes consolidés aussi résulte d'une obligation légale faite à tout groupe publiant des comptes consolidés. Cette mission débouche sur la certification des comptes consolidés, mais elle permet aussi de s'assurer de la qualité des travaux de consolidation telle que la conformité du périmètre, les retraitements adaptés au contexte du groupe, l'exhaustivité de l'élimination des comptes intragroupe, la pertinence dans le traitement des variations de périmètre, la qualité des informations contenues dans les notes annexes aux comptes consolidés.

En premier, il est important de connaître les concepts de base de ses deux domaines afin de pouvoir par la suite comprendre les techniques de bases de la consolidation et du commissariat des comptes consolidés.

La consolidation un processus qui commence par la détermination du périmètre et méthodes de consolidation puis le cumul des comptes, les retraitements d'homogénéité, l'élimination des opérations intragroupes pour avoir à la fin un bilan, un comptes de résultats, un tableau des flux de trésoreries et un état capitaux de variation de capitaux propres consolidés.

La certification de ses comptes consolidés débute par la planification de l'audit et la détermination des risques dans un plan de mission pour permettre de déterminer l'étendue et la nature des travaux effectués en contrôle des comptes. A la fin un rapport d'avis est rédigé par le professionnel chargé de la mission de certification.

