

Université Mouloud Mammeri - Tizi-Ouzou
Faculté des Sciences économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion
Filière des Sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master
Spécialité : Audit et contrôle de gestion

Thème :

**Audit comptable financier des comptes consolidés établis
selon le SCF et NAA**

Cas : SPA « Mixte Privée/Publique »

Réalisé par :

- SALMI Souad
- LIANI Melisa

Encadré par :

- M^{me} DAHLAB Ania

Devant le jury composé de :

Président Mr :

Examineur :

Encadreur M^{me} : DAHLAB Ania

Promotion 2020/2021

Remerciements

Au terme de ce travail, nous tenons d'abord à remercier le **BON DIEU** tout puissant qui nous a donné la force et la volonté d'achever ce modeste travail.

Nos vifs remerciements à **Mme DAHLAB Ania**, notre promotrice, qui a bien voulu nous orienter tout au long de ce travail, nous tenons plus particulièrement à exprimer notre reconnaissance pour la qualité de son encadrement, sa disponibilité, sa patience, son soutien et ses conseils tout au long de ce travail.

Nos vifs remerciements s'adressent aussi à **Mr. KECHAD Ismail** et tout le personnel de son cabinet en particulier **TANDJAOUI Djamila**, qui nous ont accueillis chaleureusement pour effectuer notre stage de fin cycle.

Nous remercions aussi les membres du jury qui nous font l'honneur d'accepter d'évaluer ce travail.

Nos vifs remerciements pour tous **les enseignants de la faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion** qui nous ont transmis le savoir tout au long de notre parcours universitaire.

Enfin, nous adressons nos remerciements à toute personne qui a contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicaces

Je dédie affectueusement ce travail à toutes les personnes qui me sont chères :

- A la mémoire de mon père Mouloud, lui qui m'a doté d'une éducation digne et a fait ce que je suis aujourd'hui
- Ma chère et ma raison de vivre maman Zahia.
- Mes chers frères : Salah et Massi ;
- Ma chère sœur : Fariza, et son mari Ahmed;
- A une personne chère que je garde dans mon cœur, je ne saurais comment te remercier pour tout ce que tu m'apportes ;
- Mr. SLIMANI NORDINE et toute sa famille ;
- Mr. Kechad Ismail et toute sa famille ;
- Mes amis : HANANE, Lydia, Mélissa, Samira et Lamia
- Ma binôme Melisa et toute sa famille ;
- Mes chers neveux Rayane et axel, et mon petit ange cher nièce mélina

Que ce travail traduit ma gratitude et mon affection

SOUAD

Dédicaces

Je dédie affectueusement ce travail à toutes les personnes qui me sont chères :

- Mon cher père Mouloud avec son soutien, malgré que l'exil l'a pris loin de nous ;
- Ma chère et ma raison de vivre maman Yamina elle qui m'a doté d'une éducation digne et a fait ce que je suis aujourd'hui ;
- Mon cher frère : Belaid ;
- Mes chères sœurs : Katia et Lila ainsi que son mari Madjid;
- Une personne chère que je garde dans mon cœur, je ne saurais comment te remercier pour tout ce que tu m'apportes ;
- Mr. Kechad Ismail et toute sa famille ;
- Mr. ADDOUM Ouali et toute sa famille ;
- Mes chers amis : Yasmine, Yacine et Amrane ;
- Ma binôme Souad et toute sa famille ;
- Mes chères nièces Melissa, Alicia, et adorable cousin Sofi et Mouyou ;

Que ce travail traduit ma gratitude et mon affection

MELISA

Introduction

Listes des figures

Chapitre I : Généralité sur les états et leur processus de consolidation.

- Section 01 : Présentation des états financiers selon le SCF
- Section 02 : Consolidation des comptes
- Section 03 : Détermination du périmètre et méthodes de consolidation
- Section 04 : Le processus de consolidation

Chapitre II : La démarche d'audit financière des comptes consolidés selon NAA.

- Section 01 : Audit financier
- Section 02 : Les conditions d'acceptation de la mission
- Section 03 : La planification de la mission d'audit
- Section 04 : Travaux et rapport d'audit sur les comptes consolidés

Chapitre III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « mixte privée/publique »

- Section 01 : Connaissance générale de l'entreprise
- Section 02 : Audit Des Comptes Consolides

Conclusion générale

Table des matières

Bibliographie

Résumé

Liste des abréviations

- SCF**: Système Comptable Financier
- 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
- **CNC**: Conseil National de Comptabilité
- CDITA** : code directe des impôts et taxes assimilés
- JO** : journal officiel
- AGO** : assemblée générale ordinaire
- IG** : intégration globale
- IP** : intégration proportionnelle
- ME** : Mise en équivalence
- TFT** : Tableau de flux de trésorerie
- EPE** : Entreprise publique économique
- SARL** : société à responsabilité limitée
- EURL** : entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
- SPA** : société par action
- PDG** : président directeur général
- CAC**: commissaire aux comptes



INTRODUCTION

GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

De nos jours, la croissance économique a pris l'ampleur et touche les quatre coins du monde, et cela grâce aux entreprises qui jouent un rôle primordial dans le développement économique et la richesse d'un pays. Les entreprises sont parfois confrontées à des problématiques de taille et/ou d'organisation générée par leur développement, ce qui engendre la diversification de leur activités et l'élargissement de leur champs d'interventions pour s'adapter aux évolutions du marché et pour faire face à la concurrence de plus en plus farouche. Mais aussi pour répondre aux multitudes besoins de ses clients qui augmentent de manière permanente.

Mais aussi, l'agrandissement et le développement des entités s'accompagnent sans doute par la construction des filiales ou par la prise de participation dans d'autres sociétés ; ce qui fait l'objet d'un groupe de sociétés.

Les états financiers des comptes individuels représentent un moyen de communication de l'information concernant la situation financière de l'entreprise et aident les utilisateurs externes (en particulier les actionnaires) à prendre des décisions économiques, ces comptes doivent être préparés et présentés annuellement par chaque entité à la date de clôture de chaque exercice, mais ne fournit pas des informations satisfaisantes sur l'ensemble du groupe, c'est à partir de là que la notion des comptes consolidés est apparue.

Selon les articles 31 et 32 de la loi 07/11 portant SCF organise et encadre la communication de l'information financière des groupes¹.

« La consolidation des comptes consiste à regrouper les comptes de chaque filiale avec la société mère afin de présenter la situation financière du groupe comme s'il s'agissait d'une seule entité économique mais juridiquement distinct présentant plusieurs avantages juridique, fiscaux, financiers et opérationnels. »

Les comptes consolidés sont à la fois un outil de gestion favorisant un contrôle d'activités dans divers secteurs pour une utilisation interne, et aussi un instrument de publication afin de déterminer l'état de la situation patrimoniale et financière en toute transparence, d'un groupe qui consiste à réaliser les états financiers consolidés qui reflètent la réalité financière des sociétés de tout le groupe, Les entités qui réalisent les états financiers consolidé doivent les faire contrôler par des professionnels compétant et indépendant.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne, loi 07/11, Page : 12.

INTRODUCTION GENERALE

L'audit est l'opération la plus essentielle dans une entreprise ; c'est un moyen de s'assurer de la régularité, de la sincérité et de fiabilité des comptes annuels et consolidés, et donnent une image fidèle du patrimoine. Cet examen est mené par, au minimum, un commissaire aux comptes ; il est chargé d'utiliser les moyens et techniques nécessaires pour le contrôle des comptes annuels.

L'audit des comptes consolidés, intervient pour vérifier la sincérité, la régularité de la situation financière de l'ensemble des entreprises du groupe conformément aux référentiels comptables applicables « SCF » et en appliquant les normes d'audit Algériennes « NAA ».

L'objectif de notre travail se repose sur les étapes et méthodes de consolidation selon le référentiel « SCF », ainsi sur les procédures conduisant à la certification des comptes consolidés lors de la démarche d'audit selon les normes « NAA ».

Et pour atteindre notre objectif, il faut répondre à la problématique suivante :

1. Problématique

Comment s'effectue la certification des comptes consolidés selon les NAA ?

2. Hypothèses

- Toutes les entreprises du groupe sont incluses dans le périmètre de consolidation.
- La démarche d'audit des comptes consolidés est la même démarche d'audit des comptes individuels.

3. Le choix du thème

- C'est un thème rare et jamais traité au sein de la faculté des sciences économiques, de gestion et commerciales à l'université de Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou ;
- Il regroupe l'ensemble des connaissances traitées durant notre cursus universitaire ;
- Son originalité ; il répond aux questions d'actualités sur l'organisation des entreprises en Algérie.

4. Obstacle d'études

Nous avons du mal à trouver des informations suffisantes, dû à des difficultés pour accéder à ces informations qui sont limitées seulement aux formations supérieures.

En outre, les états financiers consolidés des entreprises du secteur public sont adressés au comité de participation d'état (CPE) présidé par le premier ministre et ces documents sont vêtus de la confidentialité qui ne peut permettre la diffusion des données financières à caractère gouvernementale. Tandis que au niveau des groupes

INTRODUCTION GENERALE

d'entreprises privés, la consolidation se limite uniquement au bilan groupé déposé auprès du fisc pour bénéficier des avantages.

5. Plan de travail

Notre travail se divisera en deux parties à savoir :

La partie théorique consiste à une recherche documentaire composée de deux chapitres ; le premier porte sur les généralités des états financiers et leurs processus de consolidation, le deuxième sur la démarche d'audit comptable et financier des comptes consolidés.

La partie pratique présentée en un seul chapitre, composée de deux sections la première consacrée à la présentation du groupe et de ses filiales, la deuxième est réservée à la démarche d'audit choisie par le cabinet du commissariat aux comptes pour vérifier la régularité et la sincérité des états financiers consolidés du groupe cas SPA « mixtes privés/publique »

Chapitre I

*Généralité sur les
états et leur
processus de*

Introduction au chapitre I :

Un groupe constitué de deux ou plusieurs entreprises liées directement ou indirectement doivent établir les comptes consolidés en suivant différentes caractéristiques qualitatives, des modalités réglementaires et un référentiel applicable pour obtenir des informations financières suffisantes de tout l'ensemble des entités constituant le groupe. Permettant ainsi, aux utilisateurs de prendre des décisions prises sur la base des données économique et financières contrôlé par un professionnel.

Avant d'établir les comptes consolidés ; nous avons d'abord présenté en premier lieu les concepts fondamentaux des états financiers individuels et de la consolidation ; la première section porte sur les états financiers individuels effectués selon le Système Comptable Financier Algérien (SCF), présentés par chaque entité. Ensuite, la section « deux » vise à définir la notion du groupe et de consolidation. Enfin, les sections « trois » et « quatre » sont réservées aux explications sur l'ensemble des méthodes et techniques de comptabilisation et ainsi des travaux préalables à la consolidation des états financiers du groupe.

Section 1 : Présentation des états financiers individuels selon SCF

Comme tous les pays du monde, l'Algérie a réussi à créer et former un système comptable en adéquation totale avec l'environnement juridique, politique et économique du pays et aux liens internationaux ; appelé le Système Comptable Financier Algérien « SCF ».

Le nouveau système comptable inspiré des normes internationales, son objectif est de définir et de fixer les principes et normes comptables qui guident la tenue de la comptabilité à l'élaboration et la présentation des états financiers.

Le SCF est institué par la loi 07-11 du 25-11-2007 portant système comptable financier, publié au journal Officiel de la République Algérienne Démocratique et Populaire sous le n°74. Il est rentré en vigueur le 01/01/2010 par l'ordonnance n°08-02 du 27 Juillet 2008 portant la loi de finance complémentaire pour 2008, « Une instruction de M. le Ministre des finances, portant première application du SCF et plusieurs notes méthodologiques de

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

première application ont été publiées par le conseil national de la comptabilité à la veille de la date de mise en vigueur du SCF »²

Ce nouveau système a apporté beaucoup de changement dont l'objectif est de faciliter l'organisation de l'information financière ainsi de compléter et d'améliorer les règles de comptabilité applicable au sein des entreprises qui sont « *soumises aux dispositions du code du commerce, les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économique qui se fondent sur des actes répétitifs ainsi que toutes personnes physique ou morale qui sont assujetties par voie légale ou réglementaire* »³. Il a exclu de son champ d'application toutes les personnes morales suivant les règles de la comptabilité publique.

Par définition, les normes IFRS (International financial reporting standards) sont des normes internationales éditées par le bureau de l'IASB (en anglais), en français bureau des standards comptables internationaux, leur but est d'uniformiser la présentation des informations et données comptables enregistrées lors des transactions internationales.

Les normes IFRS sont des normes d'information financière, qui ont été mise en œuvre depuis 2005 en remplaçant les normes IAS (International Accounting Standards)

1.1 Les textes législatifs et réglementaire Algérien

Dans le cadre juridique, le SCF comprend plusieurs textes législatifs et réglementaires ainsi que des avis et des notes méthodologiques du CNC, les textes légaux et réglementaires régissant ce référentiel sont au nombre cinq⁴ :

- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi précitée ;
- Décret exécutif n° 09-110 du 11 Rabie Ethani 1430 correspondant au 7 avril 2009 fixant les conditions et modalités de la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques ;

² Rabah TAFIGHOULT, le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes, Ed Aurès Emballage, Algérie, 2015, Page :1.

³ Collectif EPBI, Système comptable financier, Ed Page bleu, Algérie, 2008, Page :6.

⁴ Rabah TAFIGHOULT, le système comptable financier, selon les normes comptables algériennes, Ed Aurès Emballage, Algérie, 2015, Page :1.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

- Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ;
- Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables à petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

1.2 Définition des états financiers

Les états financiers doivent présenter de manière fidèle, la santé financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité. Ils sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de (6) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité, et ils sont tenus en monnaie nationale. De même, ils doivent fournir des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent⁵.

Les états financiers sont définis comme un ensemble de documents, qui reflètent la situation financière du patrimoine (bilan), l'évaluation de ses performances (compte de résultat), la mesure de sa rentabilité (tableau de flux de trésorerie) et les variations de la situation financière (variation des capitaux propres), et apporter des informations pour garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile sur la situation financière, par des données chiffrées et structurées sous forme de tableaux (Annexes)

1.3 Les caractéristiques qualitatives

Pour que l'information financière soit utile et efficace, elle doit répondre aux caractéristiques qualitatives suivantes :

⁵ Dr. Saidi Yahia Dr Berrehouma Abdelhamid, présentation des Etats financiers dans le nouveau système financier et comptable algérien 2009. journal of Financial and accounting studies center university of el oued Algeria, Algérie 2010. Page : 119, cite consulter le 03/09/2021 à 19 :33.

Tableau 1 : Caractéristiques qualitatives

Caractéristique	Définition
La pertinence	Une information est pertinente lorsque cette information a la capacité d'aider l'utilisateur des états financiers à prendre la décision économique.
La fiabilité	Une information est fiable lorsqu'elle est préservée (sans) d'erreurs et des préjugés significatifs.
La comparabilité	L'information doit permettre à l'utilisateur de faire des comparaisons dans le temps afin d'apprécier l'évolution de la situation financière de l'entreprise. Ces utilisateurs doivent aussi être capables de comparer les entreprises évoluant dans la même branche ou secteur.
L'intelligibilité	Une information intelligible est une information facilement compréhensible par tout utilisateur ayant des connaissances de base en gestion, en économie et en comptabilité, et ayant la volonté d'étudier l'information.

Source : établie par les étudiantes

1.4 Les États financiers individuels

Les États financiers sont constitués des documents suivants :

- Le bilan.
- Le compte résultat.
- Le tableau des capitaux propre.
- Le tableau de flux de trésorerie.
- Les annexes.

1.4.1 Le bilan

Le bilan est une « photographie » instantanée du patrimoine « monnayable » (avoirs et dettes) de l'entité. Purement descriptif, il représente sa valeur à une date précise. Il s'agit d'une vue statique, influencée par les concepts juridiques de dettes et d'actifs. Cette perspective statique de la comptabilité confirme bien sa nature et son objet : elle traduit à

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

posteriori les performances monétaires résultant de l'action conjointe d'un ensemble de facteurs matériels, immatériels, humains⁶.

A travers cette présentation, le bilan est un document qui regroupe et associe la richesse cumulée de l'entreprise sur la durée de son activité. Le bilan (et ses composantes) ne disparaît pas, il évolue, se modifie il se présente sous forme d'un tableau composé de deux colonnes à savoir :

Le côté gauche du bilan appelé Actif, il s'agit des utilisations, transactions effectuées par l'entité et de tout ce que possède dans sa globalité. Les éléments d'actif se présentent par ordre de liquidité croissante, il contient notamment :

- **Actif non courant** comprend :
 - ✓ Immobilisations incorporelles :(logiciels, site internet, brevets, licences...).
 - ✓ Immobilisations corporelles :(terrains, immeubles, machines...).
 - ✓ Immobilisations financières (titres financières, cautions...).
- **Actif courant** constitué par :
 - ✓ Les stocks de l'entreprise : (marchandise, matière première, produits finis, etc.)
 - ✓ Les créances : sont des droits détenus sur des clients auxquels des biens et/ou des services ont été livrés.
 - ✓ La trésorerie : qui représente l'ensemble de liquidité détenus par l'entreprise à avoir sur banque ou caisse, ainsi que certains comptes de régularisation utilisés dans le cadre de l'établissement des comptes annuels.

Le côté droit du bilan appelé passif, regroupe à la fois les dettes de l'entreprise mais également ses capitaux propres et ses provisions pour risques et charges. Il comprend notamment :

- **Capitaux propres** :(capital social, les réserves de l'entreprise, le résultat net...).
- **Passif non courant** : Les dettes à moyen et à long terme ou bien passif non courant : (emprunts en moyen et long terme, etc.).
- **Passif courant** : Les dettes à court terme ou passif courant :(dettes fournisseurs, dettes fiscales et sociales, etc.).

⁶ Karine CERRADA, Yves DE RONGE, Michel DE WOLF, Michel GATZ, Comptabilité et analyse des états financiers, Ed DEBOECK, Bruxelles, Page : 20.

1.4.2 Le compte de résultat

Le compte de résultat prévu par l'article 25 de la loi 07.11 et de l'article 32 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008, défini par l'article 34 de ce dernier, comme étant « ...*Un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement et fait apparaître, par la différence entre produits et charges, le résultat net de l'exercice* »⁷.

Autrement dit c'est l'ensemble de produits/charges d'une société engagés durant un exercice. Il a pour objet d'informer sur les performances réalisées par une entreprise. En se focalisant sur ses variations du patrimoine (gains et perte) pour dégager son résultat net (bénéfice ou déficit). Il permet à l'administration fiscale de prendre connaissance du bénéfice réalisé par une entité.

1.4.3 Tableau de flux de trésorerie

C'est un document qui synthétise l'ensemble des entrées et des sorties des fonds d'une entreprise pour un exercice dont le but d'évaluer la variation de la trésorerie, de faire une analyse rapide et pertinente de la santé financière et de démontrer la capacité de fonctionnement d'une entité à court et long terme.

Les informations relatives aux flux de trésorerie sont utiles pour apprécier la capacité de l'entreprise à dégager de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. Ces informations permettent aux utilisateurs d'élaborer des modèles pour apprécier et comparer la valeur actuelle des flux de trésoreries de différentes entreprises. Elles renforcent également la présentation des informations sur sa performance opérationnelle car elles éliminent les effets de l'utilisation de traitements comptables différents pour les mêmes opérations et événements.

L'information sur l'historique des flux de trésorerie est souvent utilisée comme un indicateur utile des montants, échéances et du caractère certain des flux futurs de trésorerie. Elle est également utile pour vérifier l'exactitude des anciennes estimations de flux futurs de trésorerie et pour examiner la relation entre la rentabilité et des flux de trésorerie nets ainsi que l'effet des changements de prix⁸.

⁷ Manuels de comptabilité financière édition 2013 conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier Page : 24.

⁸ TAZDAIT Ali, Maitrise du système comptable financier, ACG, Algérie, 2009, Page :92.

1.4.4 Tableau de variation de capitaux propre

C'est un document de synthèse présenté sous forme de tableau a pour objet d'analyser et d'enregistrer chaque mouvement effectué, par l'entreprise, ayant un impact positif ou négatif sur la variation des capitaux propres.

« Les fonds propres sont définis comme le montant résiduel entre les actifs et les passifs. Leur variation entre le début et la fin d'un exercice comprend d'une part le résultat dégagé par le tableau de résultat et les différentes opérations qui ont impacté directement les capitaux propres sans transiter par le résultat d'une autre part. L'objectif principal du tableau de variation des capitaux propres est d'expliquer les mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entreprise au cours de l'exercice »⁹.

1.4.5 Annexes

L'annexe est un document comptable constitutif des états financiers d'une société, dont l'objectif est d'apporter des informations pertinentes et fiables. Elle donne des explications qui vont aider à la compréhension et à l'interprétation du bilan et du compte de résultat peuvent influencer le jugement des utilisateurs des états financiers.

L'annexe est définie par l'article 260-1/N°19 correspond au 25 mars 2009 du Mercredi 28 Rabie El Aoul 1430 comme suit *« L'annexe des états financiers comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers¹⁰ :*

- *Les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée)*
- *Les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres*
- *Les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou*

⁹ TAZDAIT Ali, Maitrise du système comptable financier, ACG, Algérie, 2009, Page : 104.

¹⁰ Journal officiel de la République Algérienne N°19, l'annexe des états financiers, Page : 23.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions.

- *Les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle. Une liste des informations qui doivent figurer dans l'annexe est proposée en annexe ».*

1.5 Les principes de base de la comptabilité retenu par le SCF

La comptabilité se base sur des principes de base comptable qui sont indispensables car ils permettent d'atteindre l'objectif principal qui est la transmission de l'information économique et financière pertinente et fiable qui sera destinée aux utilisateurs des états financiers.

- Continuité d'exploitation
- Périodicité
- Indépendance des exercices
- Convention de l'entité
- Convention de l'unité monétaire
- Principe de prudence
- Principe de permanence des méthodes
- Méthodes d'évaluation (convention du coût historique)
- Intangibilité du bilan d'ouverture
- Non compensation
- Image fidèle
- Importance relative

1.6 Les utilisateurs des états financiers

L'information financière c'est des données qui nous renseignent sur la situation financière d'une entreprise.

Les états financiers est un moyen de communication interne et externe des informations financières destinés aux utilisateurs des états financiers et qui peuvent influencés leurs décisions.

Les entreprises utilisent les états financiers pour informer les parties concernées de la situation financière de l'entité des (gains ou des pertes).

Tableau 2 : les utilisateurs des états financiers.

	Utilisateurs financiers	Définition
Utilisateurs internes	Les Propriétaires	Leur objectif c'est d'avoir des informations sur la rentabilité et l'exploitation des capitaux investis.
	Les dirigeants et gestionnaires	Sont les premiers utilisateurs de l'information comptable, cherchent à savoir la santé économique de l'entreprise et la bonne conduite et le bon suivi de l'entreprise
	Les employés	Le souci des employés c'est la pérennité et la durée de vie de l'entité.
Utilisateurs externes	Les prêteurs	S'intéressent à la capacité de l'entité à rembourser ses emprunts et les intérêts à l'échéance.
	Les investisseurs	Avoir une idée sur la rentabilité financière et la capacité de l'entité à payer des dividendes et ainsi sur le risque de leur investissement afin de prendre des décisions stratégiques (achat ou bien vente des actions).
	Les clients	Suivre et surveiller la pérennité de l'entreprise.
	Les fournisseurs	S'intéressent à la solvabilité de l'entreprise et à sa capacité de payer ses dettes dans les délais prévus.
	L'administration fiscale	Surveille le respect de la réglementation fiscale.

Source : établis par les étudiantes

1.7 Le rôle des états financiers

- Un moyen de communication interne et externe de l'information financière ;
- Un instrument d'analyse et de comparaison des résultats d'une année sur l'autre ;
- Un moyen de justification auprès des banques et de l'administration fiscale.
- Un moyen de preuve en cas de litige avec un client ou fournisseur ;
- Un outil d'aide à la prise de décision.

Section 2 Consolidation et présentation des comptes consolidés

Un groupe de société est une entité économique constituée par un ensemble de sociétés qui ont chacune une personnalité juridique distincte. Le groupe est constitué de plusieurs sociétés filles et d'une société mère. Cette dernière détient des liens directe ou indirecte dans le capital social de ces filiales (lien financier).

Le regroupement des entreprises s'effectue pour des raisons d'efficacité économique qui peut présenter généralement plusieurs avantages, qu'elles soient juridiques, comptables et surtout fiscales.

2.1 Définition du groupe de société selon différents droits Algériens

Le législateur Algérien reconnaît la notion de « groupe de société » dans différentes sections de droit : droit fiscal, droit commercial, droit comptable.

2.1.1 Droit fiscal Algérien

Le droit fiscal algérien a défini le groupe de société et les conditions de détention de la société mère par l'article 138 bis du Code des Impôts Directes et Taxes Assimilés, institué par l'article 14 de la loi de finance pour 1997 comme suit ¹¹« 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 dépendance par la détention **directe** de **90%** ou plus du capital social et dont le capital ne peut pas être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une tierce éligible en tant que société mère ».

2.1.1.1 Les conditions d'éligibilité au régime fiscal des groupes de sociétés :

- Les sociétés membre du groupe doivent avoir la forme juridique de la société par action ;
- La société mère détient les sociétés membre de manière **directe** ;
- La société mère détient **90%** ou plus de capital social des filiales du groupe ;
- Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe à **90%** ou plus par la société tierce ;
- 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 ;

¹¹Code des Impôts Directes et Taxes Assimilés, Page : 39.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

- L'objet principal de la société mère ne doit pas être lié au domaine d'exploitation, de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et des produits divers.

2.1.1.2 Les avantages fiscaux en Algérien

Le législateur fiscal Algérien offre plusieurs avantages fiscaux destinés aux groupes de sociétés¹²:

- Exonération des dividendes pour l'IRG ;
- Consolidation des bénéfices (Article 138bis) ;
- Exonération de TVA pour les opérations réalisées entre les sociétés de même groupe (Article 27 de la loi de finances 2007 complétant l'article 8 du code des taxes sur le chiffre d'affaires TCA.) ;
- Exonération de la TAP pour les opérations intragroupe (suite à l'article 17 de la loi de finance 2007) ;
- Exonération des plus-values de cession réalisées dans le cadre des échanges patrimoniaux entre les sociétés du même groupe (Article 173-3 du CIDTA).

L'option du régime fiscal est irrévocable pendant 4 ans. Elle est optée par la société consolidante et acceptée par les sociétés consolidées, comme il est annoncé par l'article 138 bis du CIDTA « La consolidation s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan. L'option est faite par la société mère et acceptée par l'ensemble des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre (04) ans »¹³.

2.2 Droit commercial Algérien

Le droit commercial Algérien a défini les conditions et les caractéristiques réglementaires permettant à un groupe d'établir et de présenter les états financiers consolidés. Le législateur commercial a donné une définition aux comptes consolidés et à la notion de groupe par l'article 732 bis 4 comme étant «la présentation de la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité. Ils sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle d'adoption et de publication que les comptes annuels individuel », et ainsi il a donné une définition au filiale et au participation par l'article 729 :(Modifié) « Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première.

¹²www.Mfdgi.gov.dz, Fiscalité des groupes, consulté le 15/10/2021 à 20 :00.

¹³Code Des Impôts Directes Et Taxes Assimilés CIDTA 2022 Page : 56.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

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% ».

Nous pouvons trouvés d'autres articles du code de commerce Algérien qui donne les conditions et caractéristiques des groupes de sociétés à suivre afin d'établir les comptes consolidés, tels que : 731,732, 732 bis et 732 bis 4¹⁴.

2.3 Droit comptable Algérien

D'un point de vue comptable, chaque entité doit réaliser une comptabilité autonome, ce qui engendre une difficulté d'obtention des informations suffisantes et claires sur la santé financière d'une société lorsqu'elle détient des filiales. En effet, chaque entreprise qui contrôle totalement ou partiellement ou exerce une influence notable sur une autre entreprise elle est dans l'obligation d'établir les comptes consolidés.

D'après l'article 32 de la loi 07-11 portant SCF, « La consolidation des comptes vise à présenter la situation financière et le résultat d'un groupe d'entité comme s'il s'agissait d'une entité unique »¹⁵.

2.4 Historique de la consolidation en Algérie

La consolidation comptable fut en 1996 par le code de commerce dans ces articles 732 bis 3 et 4, champ d'application se limitant toute fois, à la société holding faisant appel public à l'épargne et/ou coté en bourse. Deux arrêtés des ministères des finances furent pris en application du code du commerce.

L'arrêté du 09/10/1999 (JO 91 du 22/12/1999), portant adaptation du PCN à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupe ¹⁶;

La loi de finance de 25/11/2007 a permis le rapprochement des pratiques algériennes des standards internationaux par la fixation du cadre général du nouveau système comptable financier.

2.5 Définition de la consolidation

Généralement lorsqu'une société s'agrandit et fait naître des filiales, il est difficile d'obtenir des informations complètes et fiables sur le groupe entier et sur sa santé financière,

¹⁴ Code de Commerce Algérien, Page :221.

¹⁵ Journal officiel Algérien, chapitre V de la consolidation et des comptes combinés, Page : 6.

¹⁶ Djelloul Boudir, consolidation des comptes comparatif, SCF-IFRS Ed Sahel,2013, page :13.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

c'est à partir de là que les comptes consolidés ont donné naissance. A cet effet, un groupe d'entreprises est dans l'obligation de les établir afin de réunir des informations économique, financières permettant d'avoir une vision et une appréciation de l'ensemble du groupe, la société mère peut contrôler partiellement ou totalement ses filiales.

« La consolidation est le traitement comptable conduisant à l'établissement d'états financiers permettant de donner une image de l'ensemble constitué par une société mère, ses filiales et participations »¹⁷.

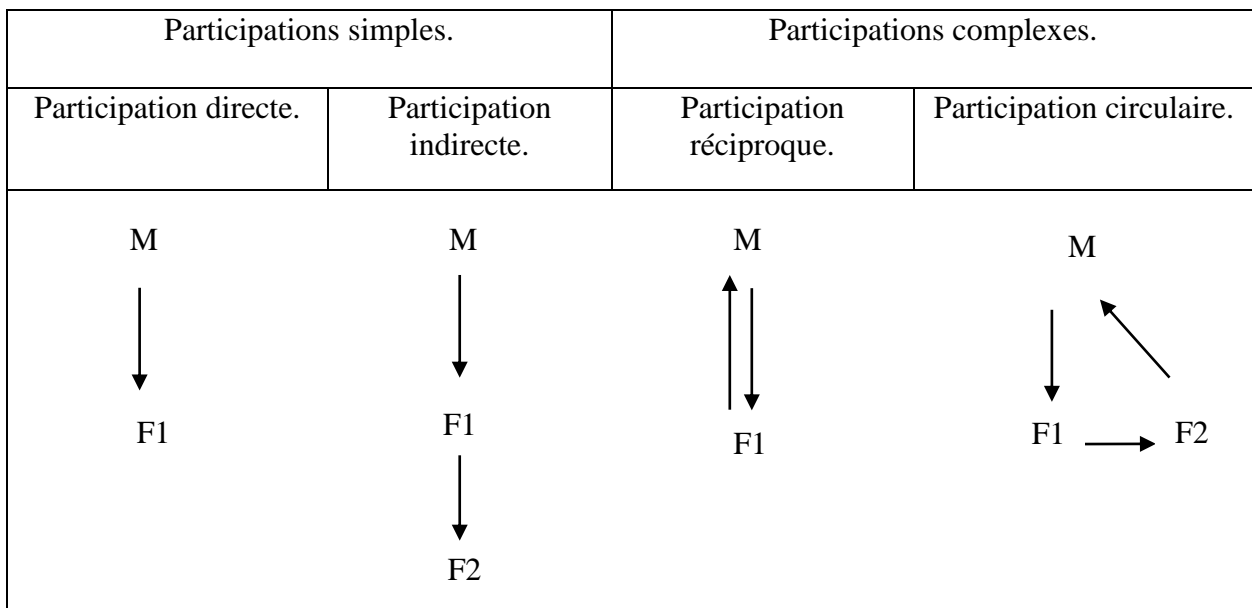
Un groupe : c'est la société mère et toutes ses filiales.

Une société mère : c'est une entreprise qui contrôle au minimum une seule entreprise (nommée société filiale).

Une filiale : c'est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (nommé société mère).

2.6 Les différents liens de participations

Figure 1: les catégories de liens de participation.



Source : Jean-Michel palou, manuel de consolidation principes et pratique, groupe revue fiduciaire, Paris, 2003
Page : 36.

Les entités incluses dans un groupe de consolidation peuvent être contrôlées directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une entreprise, il existe quatre catégories de participation :

¹⁷ Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Ed DUNOD, France, 2012, Page : 201.

- Les participations directes (1)

La société M possède des actions dans la société F1.

- Les participations indirectes (2)

La société M possède des actions dans la société F1 qui détiennent aussi des actions dans F2.

- Les participations réciproques (3)

La société M détient des actions dans F1 qui elle-même détient des actions dans M.

- Les participations croisées (circulaires) (4)

La société M détient des actions dans la société F1 qui détient aussi des actions dans F2 qui elle-même détient des actions dans M.

2.7 Utilité de la consolidation

- Le patrimoine : c'est l'ensemble des biens possédés par l'entreprise comme : biens matériels et immatériels, les actifs financiers ainsi des droits dont une société est propriétaire, de ce fait les états financiers consolidés mettent en évidence tout ce que le groupe possède dans sa gestion.
- La situation financière : présenter des états financiers individuels de la société consolidante entre elle et ses tiers cela s'avère incomplet et non fiable, et pour que la situation financière de l'entreprise consolidante soit correcte et donne une image fidèle, il est nécessaire de rassembler chaque opération externe effectuée par l'ensemble des entreprises du groupe.

Autrement dit, seule les créances et dettes enregistrées avec les tiers qui sont prisent en considération, les opérations réalisées interne au groupe sont éliminées.

- Le résultat et l'activité : la consolidation des comptes peut aussi être utile pour la détermination du résultat et du chiffre d'affaire réalisé par le groupe du moment que les états financiers consolidés visent à tirer et sortir la quote-part de l'exercice attribué par chaque entreprise intégrée dans le groupe.
- La croissance externe : la croissance externe dans les comptes consolidés peut se présenter avec deux cas :

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

- Croissance positive : c'est lorsque le groupe arrive à racheter les actions à un prix faible des autres entreprises qui sont en difficulté où le secteur d'activité est maîtrisé.
- Croissance négative : la société consolidant lorsqu'elle procède à l'acquisition des titres de participation afin d'assurer son développement, elle peut utiliser des emprunts, mais parfois le résultat réalisé par le groupe ne suffit pas pour rembourser ses dettes.
- La croissance interne : la croissance interne est mieux analysée et observée par la performance de l'ensemble des entreprises consolidé que par la performance de la société consolidant. Car la performance du groupe rassemble toutes les opérations générées par toutes les entreprises.

2.8 Les objectifs de la consolidation

- C'est un outil de compréhension des opérations réalisées par l'ensemble du groupe comme s'ils formaient une seule entreprise ;
- Un moyen de communication et d'analyse de l'information financière ;
- Fournir des renseignements pertinents sur la réalité financière et économique du groupe ;
- Un moyen de gestion et d'information permettant une étude objective sur le financement du groupe et de son évolution globale.

Section 3 Détermination du périmètre et des méthodes de consolidations

La détermination du périmètre de consolidation c'est le point de départ de la démarche de consolidation, c'est un moyen de sectionner toutes les entreprises à consolider, et ainsi pour faire le choix de la méthode qui convient. Ce choix dépend du niveau et de la nature de contrôle exercé par un groupe de sociétés.

3.1 Définition du périmètre

Le périmètre de consolidation est une étape très importante et obligatoire qui permet l'identification de l'ensemble des entités prises en considération pour l'établissement des comptes consolidés réalisés par la société mère.

La filiale

C'est quand une société exerce un contrôle exclusif sur une autre société qui sera considéré comme filiale.

Coentreprise

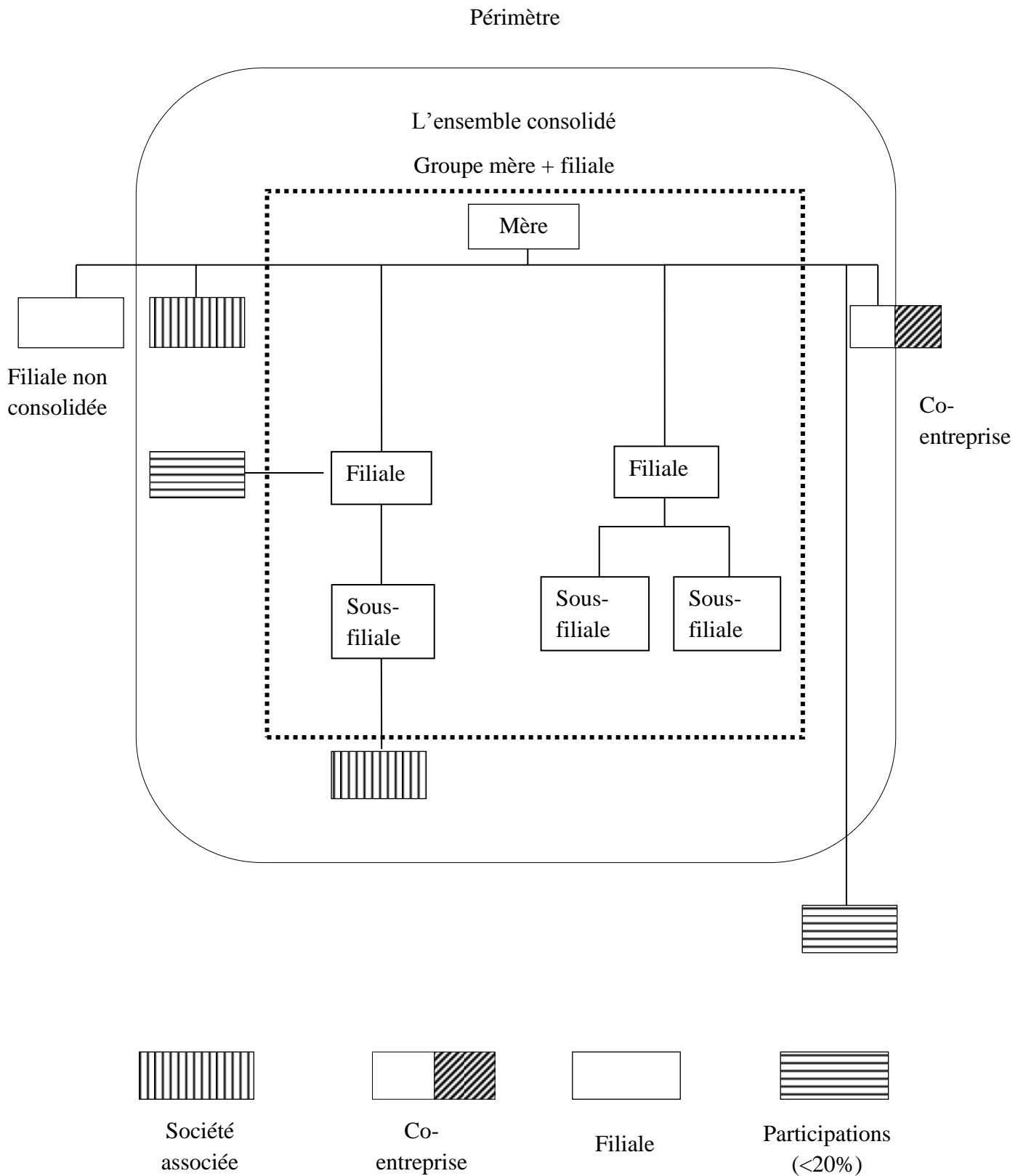
C'est un accord réalisé entre deux ou plusieurs entreprises qui exercent un contrôle conjoint.

Une entité associée

Une entité associée est définie selon la norme IAS 28 comme étant¹⁸ « *une entreprise dans laquelle l'investisseur a une influence notable est qui n'est ni une filiale, ni une co-entreprise* »

¹⁸C.Maillet-Baudrier, Technique de consolidation, FOUCHER, 2007, France, Page : 3.

Figure 2 : Schéma de la structure du périmètre de consolidation.



Source : Bonnier Carole, comptabilité financière des groupes, Gualino éditeur, Paris,2006 page : 83.

3.2 L'inclusion dans le périmètre de consolidation

Le cadre théorique du périmètre de consolidation permet de définir les sociétés qui incluent dans les comptes consolidés, et qui sont les suivantes :

- Les sociétés contrôlées exclusivement par une entreprise mère ;
- Les sociétés contrôlées conjointement par une autre société ;
- Les sociétés à caractère d'influence notable

3.3 L'exclusion du périmètre de consolidation

Les différents cas d'exclusion du périmètre de consolidation en Algérie sont cités par l'article 132.6 de l'arrêté 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ¹⁹: «Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation 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.

Il en est de même pour 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 d'entités entrant dans les catégories visées dans ce point est justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

Toute exclusion du périmètre de consolidation doit être mentionner et justifier dans l'annexe »

3.4 Définition de la notion de contrôle

Avant de définir le contrôle, il est important de comprendre d'abord la notion du contrôle comme suit :

3.4.1 Notion de contrôle

Le contrôle en son sens peut présenter deux concepts essentiels à savoir : soit la surveillance soit la domination. Le contrôle dans le sens de surveillance aide parfois à la protection des actionnaires, le contrôle au sens de la domination vient pour examiner le pouvoir exercé par une société mère sur la volonté d de ses filiales, et ce dernier type de contrôle sera notre objectif de travail dans cette section.

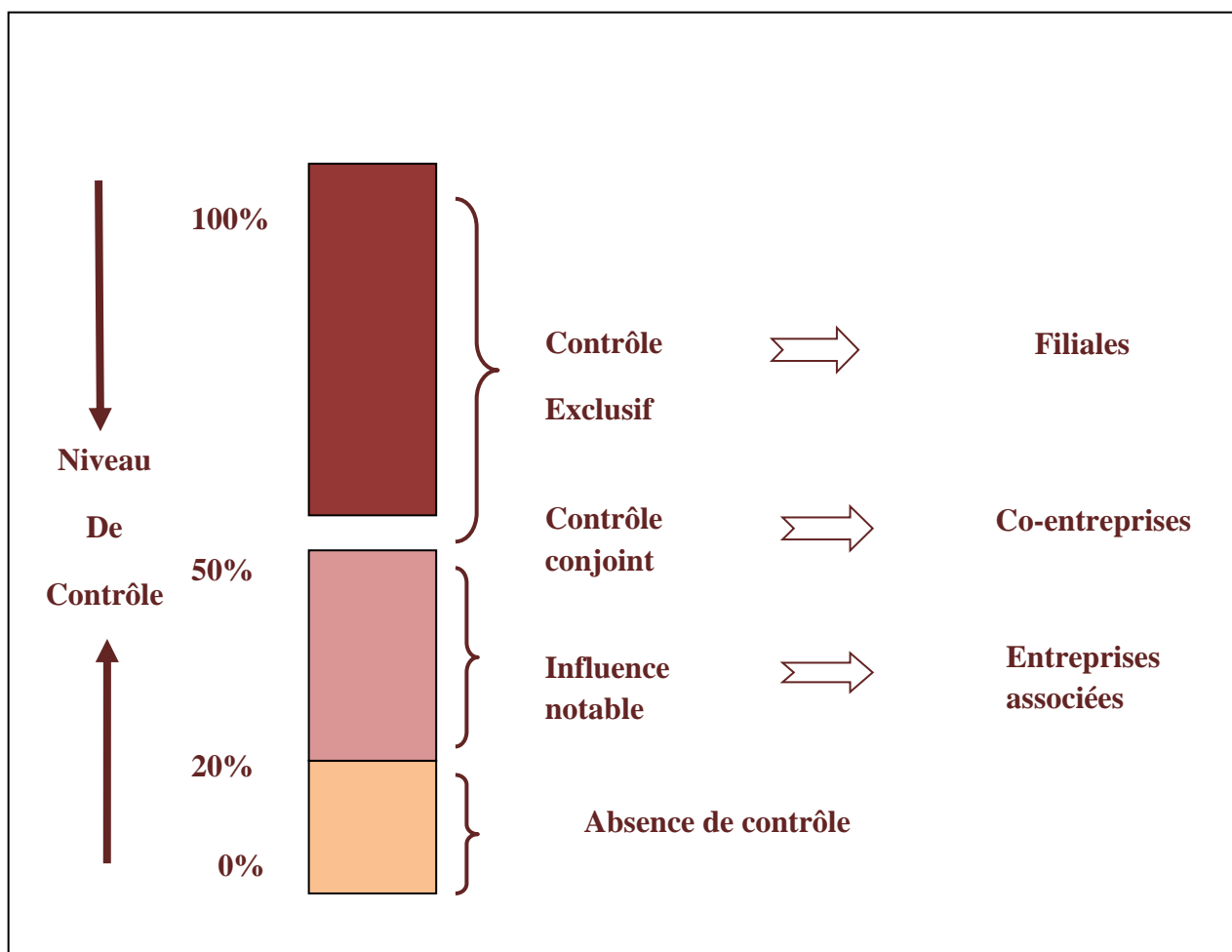
¹⁹ Journal officiel de la République Algérienne N°19, Consolidation-regroupement d'entités Comptes consolidés, Page : 14.

3.4.2 Définition de contrôle

Le contrôle c'est la capacité de l'entreprise mère à diriger les entreprises comprises dans le périmètre de consolidation, l'article 132-5 du SCF a défini le contrôle comme ²⁰: « le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer des avantages de ses activités ».

3.5 Les différents niveaux de contrôle

Figure 3 : Les différents niveaux de contrôle dans le groupe.



Source: © 2009 accounting * financial consulting el djazairspa.

²⁰ Journal officiel de la République Algérienne N°19, Consolidation-regroupement d'entités Comptes consolidés, Page: 14.

3.5.1 Le contrôle exclusif

C'est le pouvoir qui permet à la société mère de diriger sa filiale, il existe trois cas dont une entreprise peut bénéficier d'un contrôle de manière exclusive comme est prévu par l'article 132-5 de l'arrêté 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, qui sont les suivants²¹ :

3.5.1.1 Le contrôle exclusif de droit (la société majoritaire)

C'est une société qui détient directement ou indirectement de la majorité des droits de vote de l'assemblée générale ordinaire (AGO), détient plus de 50% (50%+1).

3.5.1.2 Le contrôle exclusif du fait

Lorsqu'une société n'est pas majoritaire mais elle est capable de désigner dans deux exercices successifs la majorité des organes de direction ou d'administration ; et que la société consolidante détient 40% des droits de vote et aucun actionnaire ou associé détient autant.

3.5.1.3 Le contrôle exclusif contractuel

Ce cas existe lorsque la société mère détient la moitié ou moins de la moitié des droits de vote et que l'entreprise fille confie sa gestion à la société mère soit par un contrat soit par des clauses statutaires.

- Pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires dans l'assemblée générale ordinaire ;
- Pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;
- Pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- Pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité ;
- Détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité.

²¹ Journal Officiel de la République Algérienne N°19, Consolidation-Regroupement d'entités comptes consolidés, Page : 14.

3.5.2 Le contrôle conjoint

Ce contrôle est exercé conjointement sur une société nommée (co-entreprise) par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires partageant la direction et la prise des décisions, le partage de contrôle signifie qu'aucun associé ou actionnaire n'est capable à lui seul d'exercer un contrôle ou d'imposer ses décisions aux autres.

3.5.3 L'influence notable

Selon l'article 132.11 du SCF l'entité associée est définie comme suit ²²: « une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun ».

L'influence notable est présumée exister dans les cas suivants :

- Détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote ;
- Représentation dans les organes dirigeants ;
- Participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques ;
- Transactions d'importance significative ;
- Échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.

3.6 Organigramme

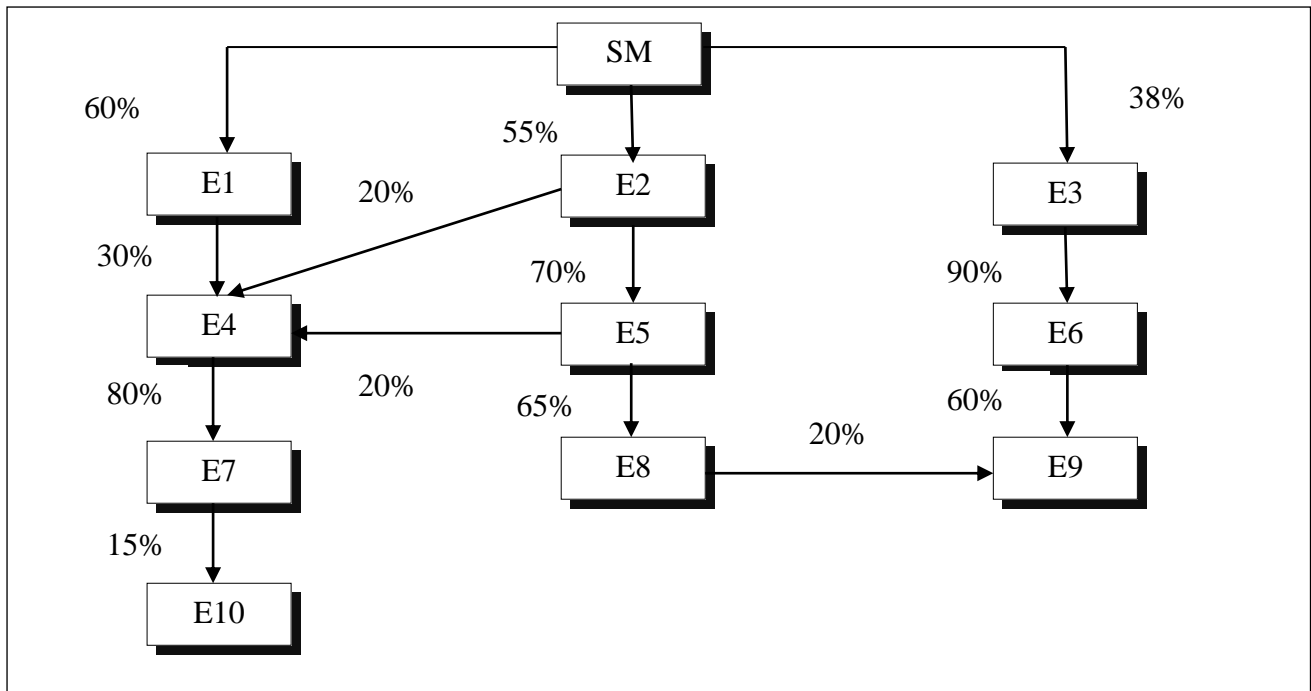
C'est une étape préparatoire de la consolidation qui permet de connaître la liste des entreprises qui figurent dans la consolidation afin de déterminer la méthode applicable pour chaque entreprise.

Les liens de détention du capital dans un groupe sont les suivants :

- | | |
|-----------------------|------------------------|
| - SM détient E1 à 60% | - E4 détient E7 à 80% |
| - SM détient E2 à 55% | - E5 détient E4 à 20% |
| - SM détient E3 à 38% | - E5 détient E8 à 65% |
| - E1 détient E4 à 30% | - E6 détient E9 à 60% |
| - E2 détient E4 à 20% | - E7 détient E10 à 15% |
| - E2 détient E5 à 70% | - E8 détient E9 à 20% |
| - E3 détient E6 à 90% | |

²²Journal Officiel de la République Algérienne N°19, consolidation des entités associées, Page : 15.

Figure 4 : Organigramme.



Source : François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, ,2005, Page :40.

3.7 Pourcentage d'intérêt et pourcentage de contrôle

Il est nécessaire de faire une distinction entre ces deux notions pour pouvoir réaliser la consolidation.

3.7.1 Pourcentage de contrôle (droits de vote)

Désigne l'ensemble des droits de vote détenue par la société mère qui est exprimé en pourcentage, le pourcentage de contrôle est un outil utilisé pour effectuer des chaînes de contrôle afin de déterminer les niveaux et la nature de contrôle exercé (exclusif, conjoint, ou influence notable) sur lequel se repose le choix de la méthode.

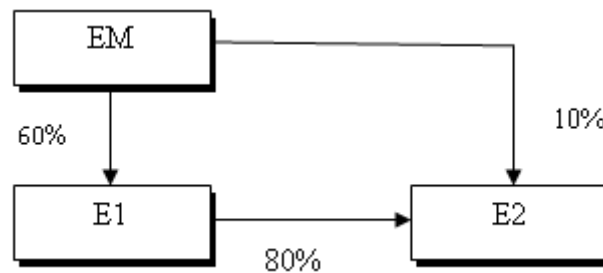
Le pourcentage de contrôle du groupe est calculé comme suit ²³ :

- SM contrôle E2 à 10% directement.
- SM contrôle E1 à 60% donc elle exerce un contrôle exécutif sur E1
- SM contrôle E2 indirectement à 80%

Pourcentage de contrôle = 10% +80%= 90%.

Figure 5: pourcentage contrôle.

²³ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page : 44.



Source : François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, page : 44.

3.7.2 Pourcentage d'intérêt

C'est un outil pour déterminer combien détient une société sur une autre société, il est utilisé lors de la répartition des capitaux propre et du résultat. Lorsqu'il n'existe pas un lien indirect, le pourcentage d'intérêt est égal au pourcentage de contrôle.

Le pourcentage d'intérêt du groupe dans A et B est calculé comme suit²⁴ :

Pourcentage d'intérêt de groupe dans A = $70\% \times 100\%$

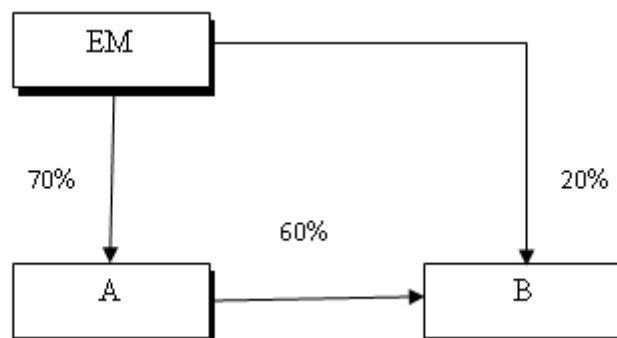
100% correspondant à 100% des intérêts des actionnaires de SM.

Pourcentage d'intérêt du groupe dans B = $(20\% \times 100\%) + (60\% \times 70\%)$
 $= 20\% + 42\% = 62\%$

Cet algorithme s'applique aussi pour les participations circulaires ou croisées. Si une entreprise n'est pas retenue dans la consolidation son pourcentage d'intérêt est égal à 0 par défaut.

²⁴ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page : 46.

Figure 6 : pourcentage d'intérêt.



Source : François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page : 46.

3.8 Processus de consolidation

Il existe deux types de processus de consolidation, par solde et par flux.

3.8.1 La consolidation par les soldes

Ce processus de consolidation repose sur les données de la balance ou des comptes individuels de fin d'exercice de chaque entité incluse dans la consolidation, afin de rassembler toutes ces données et d'effectuer les modifications divergente (retraitement, ajustement, et élimination), la collecte des informations dans ce processus est facile par contre il existe un risque d'erreur ou d'omission concernant l'exercice antérieur.

Les étapes de ce processus de consolidations sont :²⁵

- Cumul de valeurs (actif, passif, charges, produits) des sociétés consolidées par intégration ;
- Enregistrement des opérations de consolidation (ajustement, retraitement, élimination) en tenant compte des éléments de l'exercice (en résultat) ; de ceux des exercices précédents (en réserves)
- Centralisation ;
- Présentation des comptes consolidés.

3.8.2 La consolidation par flux

En pratique c'est le moins répondu car il nécessite une bonne maîtrise des techniques de consolidations

²⁵ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page : 27.

Les étapes de ce types de processus sont ²⁶ :

- Reprises des « A nouveaux » de consolidation ;
- Enregistrement des flux des valeurs (actif, passif, charges et produits) des sociétés consolidées par intégration ;
- Enregistrement des opérations de consolidation (ajustement, retraitement, élimination) en tenant compte des éléments de l'exercice (en résultat) ; et de celles des sociétés mises en équivalence ;
- Centralisation des opérations ;
- Présentation des comptes consolidés.

3.9 Les techniques consolidations

Un groupe de sociétés qui est composé des filiales et des sous-filiales peut être consolidé selon deux techniques différentes :

- Consolidation directe ;
- Consolidation par palier.

3.9.1 Consolidation directe

Cette méthode consiste à consolider toutes les entreprises qui sont comprises dans le périmètre de consolidation contrôlées directement ou indirectement par la société mère afin d'identifier et de répartir directement les intérêts concernant la société mère et les intérêts minoritaire, dont l'objectif est la répartition du résultat, elle est utilisé généralement lorsque la structure du groupe est complexe.

La mise en œuvre de cette technique nécessite 4 étapes²⁷ :

- Calcul des pourcentages d'intérêt groupe ;
- Cumul des comptes des sociétés à consolider ;
- Répartition des capitaux propres et élimination des titres des sociétés consolidées (sauf pour la mère) ;
- Transfert des réserves et du résultat de la mère en réserves et résultat groupe.

²⁶ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page : 34.

²⁷ <http://www.procomptable.com>, Hamadi Ben Amour, consolidation des bilan 2006, Page : 41.

3.9.2 Consolidation palier

Cette méthode est utilisée lorsqu'une société contrôle une sous-filiale par l'intermédiaire d'une filiale, elle consiste à consolider en premier la filiale dans la filiale, pour intégrer le sous-ensemble (filiale+ sous-filiale) dans la société mère, elle est utilisée généralement lorsque la structure du groupe est simple.

La consolidation de (S.F+F) est effectuée en respectant les étapes suivantes²⁸ :

- Cumul des comptes de F et de la S.F ;
- Répartition des capitaux propres de la S.F et élimination des titres inscrits à l'actif de F ;
- Transfert des réserves et du résultat de F en réserves et en résultat groupe.

La consolidation de sous-ensemble dans la société mère est réalisée en suivant les étapes suivantes :

- Cumul des comptes (mais cette fois-ci de la société M et du bilan consolidé du sous-ensemble (F +S. F),
- Répartition des capitaux propres du sous-ensemble et élimination des titres inscrits à l'actif de M,
- Transfert des réserves et du résultat de M en réserves et résultat groupe.

3.10 Les méthodes de consolidation

La réglementation comptable exige que la consolidation des comptes doit être réalisée par méthode, afin de déterminer la situation financière net de l'ensemble du groupe, ces méthodes permettent de regrouper les comptes d'une société avec une autre société en fonction de niveau de contrôle ,Selon les dispositions des articles 31 et 34 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007, exige que l'établissement des comptes consolidé est effectué selon la méthode d'intégration globale et la mise en équivalence.

L'intégration proportionnelle n'est pas édicté par le système comptable financier comme méthode de consolidation des comptes. Toutes fois, c'est à l'aide de cette méthode que les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part lui revenant dans, les actifs, les passifs, le résultat, les produits, les charges, des flux de trésorerie des entités commune²⁹.

²⁸ <http://www.procomptable.com>, Hamadi Ben Amour, consolidation des bilan 2006, Page : 37.

²⁹ Rabah TAFIGHOULT, le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes, Ed Aurès Emballage, Algérie, 2015, Page :31.

Le contrôle exclusif	L'intégration globale (IG).
Le contrôle conjoint	L'intégration proportionnel (IP).
L'influence notable	La mise en équivalence (ME).

3.10.1 Méthode d'intégration globale

Comme prévu par l'article 132-7 de l'arrêté du 26/07/2008 « Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale »³⁰.

Les comptes d'une société qui exerce un contrôle exclusif sur sa filiale doivent être consolidés selon la méthode d'intégration globale, cette méthode a pour objet de fusionner intégralement les comptes du bilan (Actif et Passif) et les comptes de résultat (Produits et Charges) des deux sociétés (consolidante et consolidée).

La méthode d'intégration globale peut se réaliser en quatre étapes :

- Intégration des comptes du bilan (actif et passif) et le compte de résultat (produits et charges) avec la totalité de leur montant de la société consolidée dans la consolidante.
- La répartition des capitaux propres et du résultat de la société consolidée entre les intérêts de la société mère (les intérêts majoritaire) et les intérêts des actionnaires minoritaires (intérêts hors groupe). Si cette dernière est négative il doit être soustrait du capitaux propre consolidé ;
- Eliminations des titres de la société consolidée détenus par la société consolidante ;
- Etablir les comptes consolidés.

3.10.2 Méthode d'intégration proportionnelle

Les comptes des entreprises placées sous le contrôle conjoint doivent être consolidés par la méthode proportionnelle.

Cette méthode a pour but de regrouper partiellement les comptes du bilan (actif, passif) et comptes de résultat (charge et produit) en fonction du pourcentage d'intérêt.

La méthode d'intégration proportionnelle peut être effectuée par quatre étapes³¹ :

- Intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entreprise consolidé (aucun intérêt minoritaire est constaté) ;

³⁰ Journal Officiel de la République Algérien N°19, consolidation des filiales, Page : 14.

³¹ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page :27.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

- Eliminer les comptes et les opérations entre les entreprises intégrées proportionnellement et les autres entreprises consolidées.
- Etablir les comptes consolidés.

3.10.3 La mise en équivalence

Les comptes de la société sur laquelle est exercée l'influence notable doivent être consolidés par la méthode de la mise en équivalence, l'article 132-12 de l'arrêté du 28 Juillet 2008 dispose que la méthode de mise en équivalence qui consiste³²:

- Au niveau de l'actif du bilan consolidé :
 - À substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée ;
 - À imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.
- Au niveau du compte de résultat consolidé :
 - À présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée ;
 - À prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

Cette méthode est distincte des deux premières méthodes, car il n'existe pas de regroupement des comptes, elle se réalise par trois étapes³³:

- La valeur comptable des titres de la société consolidée est remplacée par la quote-part des capitaux propre de l'entité de consolidation dans la société consolidante.
- Calculer la part de la société consolidante.
- Établir les comptes consolidés.

Section 4 : Le processus de consolidation

Les travaux de consolidation représentent un ensemble de méthodes d'évaluation et de comptabilisation permettant des retraitements et ajustements et ainsi des éliminations des opérations réciproque, afin d'établir les états financiers consolidés reflétant l'image fidèle de la situation financière de tout le groupe.

³² Journal Officiel de la République Algérien N°19, consolidation des filiales, Page : 15.

³³ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, France, 2012, Page : 758.

4.1 Les retraitements d'homogénéités

Il existe le plus souvent des différences significatives dans les règles d'évaluations et de présentation des comptes individuels des différentes entités consolidées. En effet, les comptes individuels de chaque entité sont établis en conformité avec les règles de son pays d'établissement³⁴. Cette distinction peut-être engendrer par plusieurs raisons (juridique ou bien fiscale) pour cela un retraitement est indispensable dans le processus de consolidation qui consiste à corriger certains comptes pour les mettre en conformité par rapport au référentiel de consolidation déterminé par la société mère afin d'évaluer et présenter les comptes consolidés d'une manière homogène.

4.2 Retraitement des amortissements

Dans un groupe de société un mode d'amortissement doit être déterminé et respecté par toutes les sociétés comprises dans le périmètre de consolidation, lorsque certaines sociétés ne respectent pas ce mode d'amortissement, un retraitement est obligatoire.

4.3 Retraitement des méthodes d'évaluation des stocks

Toutes les entreprises comprises dans le périmètre de consolidation doivent utiliser les mêmes méthodes d'évaluation de stockage, il est possible de trouver des entreprises qui appliquent des méthodes différentes aux méthodes présentées par le référentiel de consolidation déterminé par la société mère (LIFO, FIFO, CMUP), en effet un retraitement des méthodes d'évaluation est nécessaire pour homogène.

4.4 Retraitement d'impôt

Les impôts différés actifs sont apportés à l'actif du bilan seulement dans le cas où leur récupération est probable par contre tous les impôts différés passifs sont pris en compte, parfois il existe des particularités.

Le retraitement de l'impôt des comptes consolidés est distinct de celui des comptes individuels, la consolidation de l'impôt est liée aux résultats des différentes entités qui regroupent les impôts différés et exigibles.

³⁴ Burno Bachy, Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés Norme IFRS, Ed DUNOD, France, 2015, Page : 68.

4.5 Conversion des comptes en monnaie étrangère

Les sociétés qui rentrent dans le périmètre de consolidation doivent utiliser une seule et même monnaie de présentation des comptes, cette monnaie correspond généralement à la monnaie de la société mère, dans le cas d'une utilisation d'une monnaie différente à celle de la société mère ou de présentation, cette étape de conversion est nécessaire avant de procéder à la consolidation.

L'article 132-8 de l'arrêté de 26 juillet 2008 correspondant au 23 mars 2009 dispose que la conversion en monnaie nationale des Etats financiers des entités Etrangères est effectuée selon la méthode suivante³⁵ : les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ; les produits et les charges sont convertis au cours de change la date des transactions, toutefois pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisé. Les Ecart de change qui résultent de ces traitements sont inscrits dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la sortie de l'investissement net.

Monnaie fonctionnelle : « c'est la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel l'entreprise opère et fonctionne, elle doit donc rendre compte de l'impact de variation des cours de devise sur la situation financière et sur le résultat de la société locale. La monnaie de fonctionnement se détermine selon plusieurs critères »³⁶.

Monnaie de présentation : c'est la monnaie utilisée par les entreprises afin de présenter les états financiers

Monnaie étrangère : c'est une monnaie distincte de la monnaie fonctionnelle.

Le passage de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est effectué par :

- La méthode de cours historique.
- La méthode de cours de clôture.

4.5.1 La méthode de cours de clôture

Cette méthode permet de convertir les actifs, passifs au cours de clôture à l'exception des capitaux propres qui sont convertis au taux historique (cours de change à la date de clôture), les produits, les charges et le résultat sont convertis au taux moyen, cette méthode de conversion a une incidence sur les états financiers consolidés qui engendre une différence de

³⁵ Journal Officiel de la République Algérien N°19, consolidation des filiales, Page : 15.

³⁶ IAS 21

conversion au bilan, cette écart est comptabilisé dans le poste « écart de convention », parce que ce dernier est distinct des capitaux propres.

4.5.2 La méthode de cours historique

Cette méthode permet de convertir les éléments non monétaires du bilan et les capitaux propres aux cours historique (cours de change à la date d'entrée dans l'actif et passif consolidé), les éléments monétaires sont convertis au cours de change à la date de clôture, les produit et les charges sont convertis au cours de change à la date de leur constatations.

4.5.3 Les ajustements des comptes intragroupes

Avant de passer aux éliminations, il est nécessaire de passer par cette étape qui consiste à rendre certaines opérations intragroupes réciproques, lorsqu'il existe une différence entre les montants des comptes, qui sont à l'origine identique.

Plusieurs causes peuvent engendrer ces écarts³⁷ :

- Marchandises en transit ;
- Règlement en transit ;
- Effet escomptés et non échus ;
- Dettes et créance on monnaie étrangère ;
- oubli ou erreur ;
- litige.

4.6 Eliminations des opérations intragroupes

Les comptes consolidés contiennent uniquement les soldes et les flux du groupe effectué avec ses tiers externes au groupe, à cet effet il est nécessaire d'éliminer les opérations qui font un double emploi (des opérations internes) afin de donner une image fidèle de la situation financière et de patrimoine du groupe, nous pouvons trouver deux types d'éliminations :

- Elimination des opérations sans incidence sur le résultat ;
- Elimination des opérations avec incidence sur le résultat.

³⁷ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005, Page :206.

4.6.1 Éliminations des opérations sans incidence sur le résultat consolidé

C'est éliminer les opérations réciproques intragroupes qui n'affectent pas le résultat consolidé, l'élimination des comptes réciproques concerne que les entités consolidées par la méthode d'intégration globale ou proportionnelle, par contre celle consolidée par la méthode de mise en équivalence leur montant est motionné dans l'annexe si leur importance le justifié.

Ces éliminations peuvent concerner le bilan, le compte de résultat et les engagements :

- Une créance contre une dette : clients, fournisseurs, prêts et emprunts ;
(Ces éliminations sont diminuées du même montant)
- Une charge contre un produit : achats et ventes ;
(Ces éliminations sont diminuées par le même montant)
- Les engagements donnés et les engagements reçus.

4.6.2 Éliminations des opérations avec une incidence sur le résultat consolidé

Concernent les éliminations des opérations qui ont un impact sur le résultat interne au groupe c'est-à-dire les pertes et les gains aussi les plus et moins-value engendrée par les transactions effectuées par les entreprises au sein du même groupe, en effet ces éliminations doivent être réalisées quel que soit la méthode de consolidation utilisée.

Les éliminations se diffèrent en fonction de la méthode utilisée par les entités consolidées ; lorsque la société utilise la méthode d'intégration globale les montant concernés s'élimine en totalité, par contre lorsqu'elle utilise la méthode proportionnelle ou mise en équivalent les éliminations sont effectuées en fonction de taux d'intérêt.

- Les éliminations qui ont une incidence sur le résultat sont les suivantes :
- Les dividendes reçus de sociétés consolidés ;
- Résultat compris dans le stock provenant des sociétés du groupe ;
- Plus-values sur cessions internes d'immobilisation ;
- Impôt différés liés à l'élimination des résultats internes.

4.6.2.1 Les dividendes

Lorsqu'une entité verse un dividende à une autre société du groupe cela représente au niveau des comptes individuels une diminution des capitaux propres pour l'entreprise qui

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

verse le dividende et un produit financier pour l'entreprise qui le reçoit. Ce résultat doit être éliminé au niveau de l'entité qui perçoit le dividende³⁸.

4.6.2.2 Résultat compris dans le stock provenant de sociétés du groupe

Les ventes de marchandises entre les entreprises du même groupe qui engendrent automatiquement des bénéfices interne, ces opérations de ventes doivent être éliminées par apport à leur influence sur le résultat, Lorsqu'une entreprise ne revend pas le produit le résultat interne doit être régularisé et constaté un impôt payé d'avance.

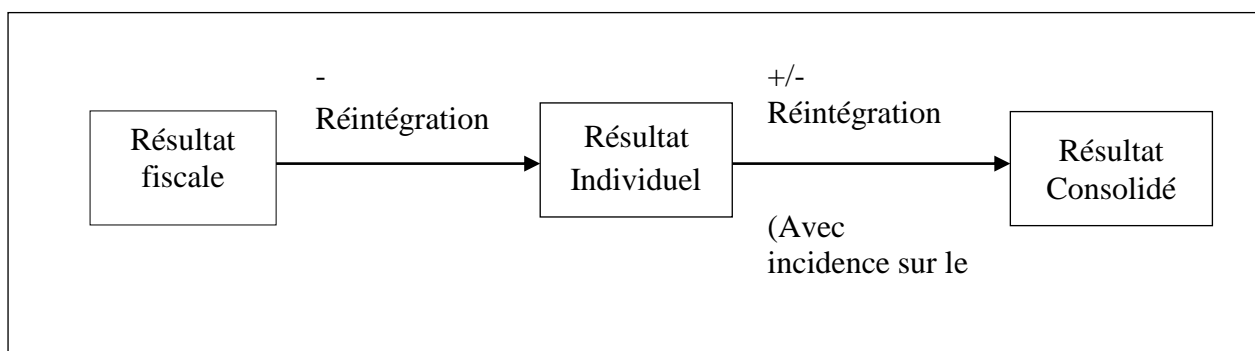
4.6.2.3 Plus-values sur la cessions internes d'immobilisation

Concerne les ventes des immobilisations intragroupes qui vont engendrer un bénéfice (plus-value de cession) et une constatations d'un amortissement plus important, cette plus-value de cession et ainsi les suppléments d'amortissement doivent-être annulés.

Dans les comptes consolidés, cette plus-value est éliminée chez le vendeur et l'immobilisation est ramenée à sa valeur historique, chez l'acheteur, cette élimination est obligatoire et il n'existe pas de possibilité de déroger au principe général de retour au coût historique consolidé³⁹.

4.6.2.4 Impôt différés liés à l'élimination des résultats internes

Les écritures visant à éliminer l'impact sur le résultat consolidé d'opération réalisées entre sociétés du groupe (profits sur stocks, cessions d'immobilisations..Etc) et ayant eu un impact fiscal dans ces sociétés doivent donner lieu à la comptabilisation d'impôts différés⁴⁰.



Source : Burno Bachy, Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés Norme IFRS, Ed DUNOD, France,2015, Page : 73.

³⁸ Burno Bachy, Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés Norme IFRS, Ed DUNOD, France, 2015, Page : 72.

³⁹ Idem, Page : 72

⁴⁰Bonnier Carole, comptabilité financière des groupes, Gualino éditeur, France, 2006, Page : 155.

4.7 Répartition des capitaux propres et élimination des titres de participation

Il est nécessaire de mettre en évidence les intérêts minoritaires et les intérêts majoritaires dans les états financiers consolidés, afin de permettre une meilleure compréhension sur la distribution des quotes-parts du groupe.

4.7.1 Elimination des titres de participation

Lors de la consolidation des comptes effectuées par la méthode d'intégration globale ou proportionnelle, il est nécessaire d'éliminer les titres de participations car ils font un double emploi, par contre les titres de participations concernant la consolidation réalisée par la méthode de mise en équivalence sont réévalués.

Lorsque la société mère acquies des titres de participations dans sa filiale, qui engendre généralement une différence dans le premier bilan consolidé entre le coût d'acquisition des titres de participation, de la société consolidante, et la part correspondante dans les capitaux de sa filiale, cette différence est appelée l'écart de la première consolidation.

L'article 132-14 de l'arrêté 26 juillet 2008 dispose que l'écart de première consolidation positif se compose généralement de deux éléments qui font l'objet de traitement comptable différent dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés⁴¹ :

4.7.2 L'écart d'évaluation

Correspond à la différence entre la valeur comptable de certains éléments identifiables de l'actif, et la juste valeur de ces mêmes éléments à la date de l'acquisition des titres.

4.7.3 L'écart d'acquisition ou goodwill

L'écart d'acquisition ou goodwill correspond à l'excédent de l'écart de consolidation qui n'a pas pu être affecté à des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier d'actif. Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être réparti entre ses différents composants, il est admis, par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste « Ecart d'acquisition ».

Lorsqu'un écart positif est constaté cela signifie un supplément permettant à la société mère d'acquies plusieurs avantages tel que : l'entrée sur un nouveau marché, éliminer des concurrents.... Etc., le goodwill ne doit pas être inclus dans le calcul des intérêts intragroupe.

⁴¹ Journal Officiel de la République Algérien N°19, Page 15.

Lorsque cet écart est négatif représente un abatement qui est appelé « goodwill négative », il est comptabilisé dans le post provisions pour risque dans le passif du bilan consolidé.

4.8 Démarche de la consolidation

La démarche de consolidation peut se présenter en deux types, à savoir :

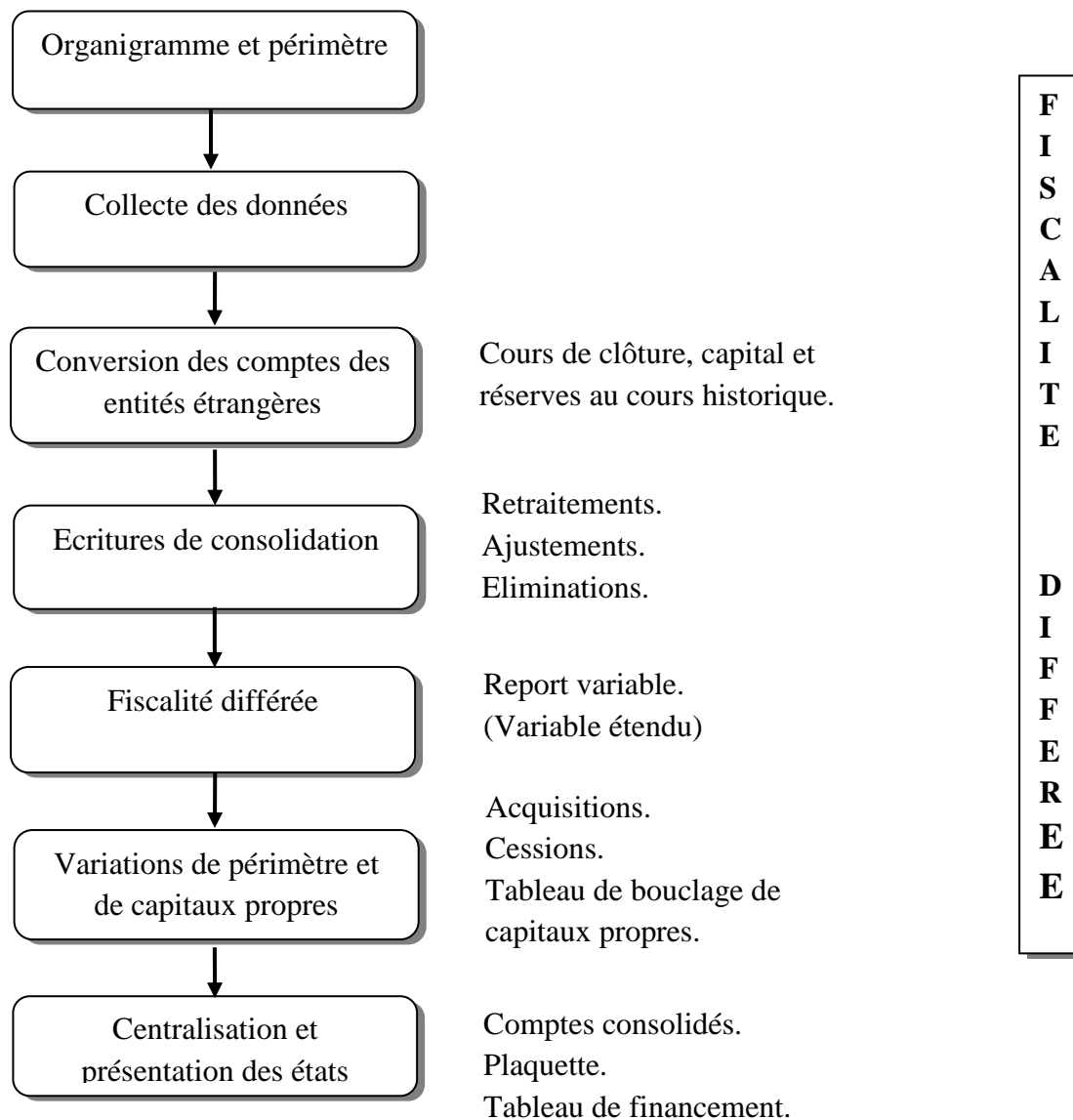
4.8.1 Démarche centralisée

Dans la démarche centralisée, la société consolidée assume l'intégralité des opérations de consolidation. Les étapes sont principalement les suivantes⁴²:

- 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 ont été 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 intra-groupes, 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-groupe réciproques, les éliminations qui visent à supprimer les doubles emplois et les résultats internes ; la fiscalité différée : tant que la méthode de comptabilisation des impôts différés n'est pas appliquée dans les comptes individuels, un retraitement est nécessaire ;
- Les variations de périmètre : toutes les opérations de variation de périmètre peuvent conduire le groupe à constater des écarts d'évaluation et des écarts d'acquisition lors de l'acquisition de titres ou à des corrections des plus ou moins-values lors de cession des titres d'entreprises consolidées ;
- La présentation des comptes consolidés : elle est la résultante des travaux de consolidation.

⁴² François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005, Page :38.

Figure 7: Démarche centralisé.



Source : François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris,2005, Page :38.

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

4.8.2.1 Travaux dans chaque entreprise

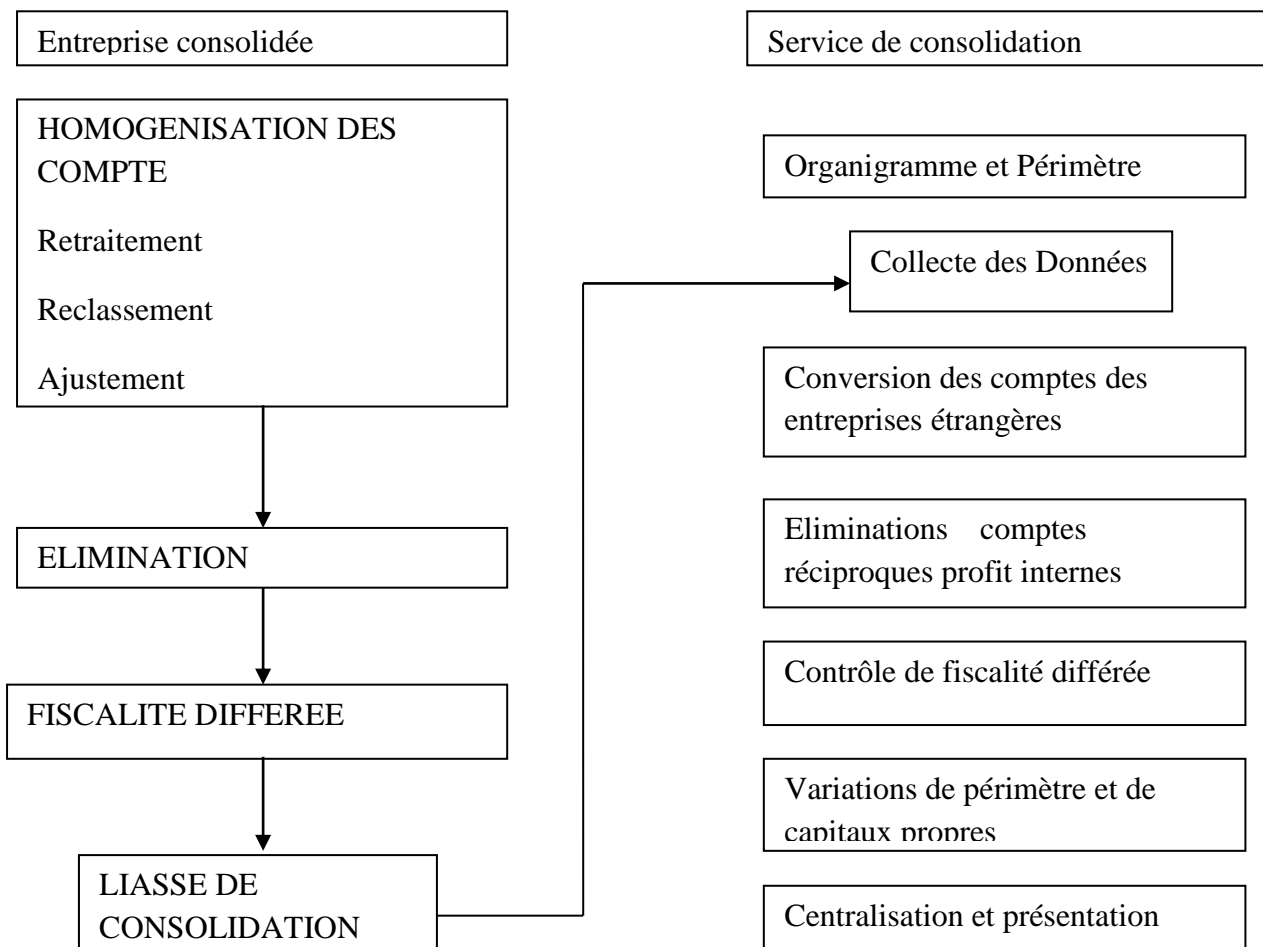
Dans cette démarche, les données transmises au service consolidation de la société consolidante ont été préparées selon les règles d'évaluation du groupe ;

4.8.2.2 Travaux dans la société consolidante

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

La démarche décentralisé est appliquée dans les groupes, dès lors que le nombre d'entreprise 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 de groupes.

Figure 9 : Démarche décentralisé.



Source : François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005 Page :

4.9 Présentation des états financiers consolidés

Les états financiers consolidés sont un ensemble des documents synthétisant et représentant l'activité et la situation financière d'un groupe de société, les états financiers consolidés ne présentent aucune différence par rapport à la forme et au fond des comptes individuels édictés par l'arrêté du 26 juillet 2008 sauf dans certaines spécificités qu'on ajoute pour former un compte consolidé regroupant la situation financière du groupe, nous trouvons par exemple⁴³ :

- Réserves consolidés ;
- Différence de consolidation ;
- Intérêt minoritaire ;
- Intérêt du groupe ;
- Ecart d'acquisition-etc.

Les comptes consolidés contiennent 5 éléments :

- Bilan consolidé ;
- Compte de résultat consolidé ;
- Une annexe consolidée ;
- Un rapport de gestion du groupe ;
- Tableau de variation des capitaux propres consolidé ;
- Tableau de flux de trésorerie consolidé.

4.9.1 Bilan consolidé

Le bilan consolidé est un document qui mesure la performance de la situation financière du groupe et donne une vision économique plus claire de l'ensemble des entités rentrant dans le périmètre de consolidation.

Son objectif permet de savoir :

- Le résultat réalisé réellement par la société mère ;
- L'ensemble des ressources utilisées par le groupe ;

⁴³ Manuels de comptabilité financière édition 2013 conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier, ENAG, 2014, Page : 472.

4.9.2 Comptes de résultat/ consolidés

Le compte de résultat nous aide essentiellement à comprendre comment a-t-elle créée la valeur des profits des actionnaires de la société mère. Le compte résultat consolidé nous permet de savoir :

- Le chiffre d'affaires réel réalisé par la société mère ;
- L'impôt sur le bénéfice réalisé par le groupe ;
- Identification du bénéfice de l'ensemble de groupe et la part des actionnaires de la société mère.

4.9.3 Le tableau de variation des capitaux propre consolidé

Le rôle principal du tableau de variation des capitaux propre consolidé est d'informer les actionnaires d'un groupe de l'ensemble des éléments qui ont contribué à la variation de ses capitaux propre, et donner des informations concernant la part de groupe et la part des intérêts minoritaires dans les capitaux propres.

4.9.4 Tableau des flux de trésorerie consolidé

Le TFT prévoit deux rubriques de plus par rapport au TFT individuel qui sont⁴⁴:

- Incidence des variations du périmètre de consolidation ;
- Incidence de variation de cours de devise.

4.9.5 L'annexe consolidée

L'annexe consolidée c'est un document indispensable qui fournit des informations importantes permettent aux utilisateurs des comptes consolidés d'avoir une vision plus claire du patrimoine et du résultat de l'ensemble des entités qui rentre dans le périmètre de consolidations.

L'article 132-10 de l'arrêté du 26 juillet 2008 dispose que l'annexe des états financiers consolidés comporte 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. Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce

⁴⁴ Manuels de comptabilité financière édition 2013 conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier, ENAG, 2014, Page : 474.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidés, comme du fait des acquisitions et cessions de titres⁴⁵.

L'annexe contient ainsi les informations suivantes⁴⁶ :

- Informations relative au référentiel comptable, aux modalités de consolidation et aux méthodes et règles de consolidation ;
- Informations relatives au périmètre de consolidation ;
- Information permettant d'assurer la comparabilité des comptes ;
- Explication des principaux postes du bilan et du compte de résultat et de leurs variations ;
- Autres informations, dont l'information sectorielle ;
- Tableau de financement par l'analyse des flux de trésorerie.

Tableau 3: Actif du bilan.

	Note	N	N-1
Ecart d'acquisition-good Will			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Immobilisations financières non courantes			
Participations comptabilisées par mise en-équivalence			
Impôts différés actifs			
Autres actifs non courants			
Actif non courant			
Immobilisations financière courantes			
Juste valeur des instruments financiers te dérivés			
Stocks et en cours de production			
Créances clients et autres débiteurs			
Actifs d'impôts exigibles			
Trésorerie et équivalence de trésorerie			
Actif courant			
Actifs destinés à être cédé			
Total actif			

Source : BENAIBOUCHE Mohand Cid, La comptabilité général en normes du nouveau SCF, Office des publications universitaire, Alger, 2013, Page : 241.

⁴⁵ Journal Officiel de la République Algérienne,

⁴⁶ Jean-Michel palou, manuel de consolidation principes et pratique, groupe revue fiduciaire, Paris, 2003, Page : 563.

CHAPITRE I : Généralité sur les états financiers et leur processus de consolidation

Tableau 4: Passif du bilan.

Passif	Note	N	N-1
Capitaux propres			
Capital émis (ou compte de l'exploitation Capital non appelé Primes et réserve (réserve consolidé) (1) Ecart de réévaluation Ecart d'équivalence (1) Résultat net (Résultat net part du groupe) (1) Autre capitaux propre – report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I			
Passifs non courants Emprunt et dettes financières Impôts (différés et provisionné Autres dettes non courantes Provision et produits comptabilisé d'avance			
Total passif non courant II			
Passifs courants			
Fournisseur et comptes rattaché Impôt Autres dettes Trésorerie passive			
Total passif courants III			
TOTAL GENERAL PASSIF			
(1) À utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés.			

Source : BENAIBOUCHE Mohand Cid, La comptabilité général en normes du nouveau SCF, Office des publications universitaire, Alger, 2013Page : 242.

Tableau 5: Compte résultat.

	Note	N	N-1
Chiffre d'affaires.			
Variations stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION(I-II)			
Charge de personnel			
Impôts, taxes versements assimilés			
IV-EXEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINNAIRE AVANT IMPOT(VI-V)			
Impôts exigibles sur le résultat ordinaire			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINNAIRES			
TOTAL DES CHRAGES DES ACTIVITES ORDINNAIRES			
VII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINNAIRES			
Eléments extraordinaires(produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires(charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINNAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1)à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés.			

Source : BENAIBOUCHE Mohand Cid, La comptabilité général en normes du nouveau SCF, Office des publications universitaire, Alger,2013 Page : 243.

Tableau 6: Tableau de variation des capitaux propre.

EXEMPLE DE TABLEAU DE VARIATION DES CAIPTAUX PROPRES (ENSEMBLE DES VARIATIONS)							
	Capital	Autres Réserves	Ecarts de conversion	Bénéfices Non distribués	Total	Intérêts minoritaires	Total capitaux propres
Bilan au 31.12.N-1							
Effets des changements de méthode comptable							
Bilan corrigé							
Changements capitaux propres en N							
Augmentation de capital							
Dividendes							
Résultat global de la période							
Transfert dans un compte de réserves							
Bilan au 31.12. N							

Source : Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Ed DUNOD, Paris,2012, "Page : 370.

Tableau 7: Tableau de flux trésorerie.

MODEL DE FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)	
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	
Encaissements reçus des clients	
Autres encaissements	
-sommes versées aux fournisseurs et au personnel	
-sommes versées à d'autres tiers	
-flux de trésorerie prévenant des activités opérationnelles	
-Intérêt payés	
Impôts sur le résultat payés	
Flux net de trésorerie prévenant des activités opérationnelles	
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	
-Acquisition filiale sous déduction trésorerie acquise	
-Acquisition D'immobilisation	
+Cession D'immobilisations	
+Produits Financiers Reçus	
Flux net de trésorerie provenant des activités d'investissement	
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	
+Augmentation De Capital	
+Encaissement Provenant D'emprunts A Long Terme Ou De Contrats De Location-Financement	
+Remboursements De Prêts	
-Remboursement Provenant D'emprunts A Long Terme Ou De Contrats De Location-Financement	
Dividendes Versés	
Flux net de trésorerie provenant des activités de financement	
Variation nette de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la clôture de l'exercice	

Source : Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Ed DUNOD, Paris ,2012, Page :

369.

Conclusion du chapitre I

Les différents concepts abordés et présentés dans ce premier chapitre, quels soient des notions, des techniques et des méthodes de consolidation, montre que la consolidation constitue un moyen primordial, important et efficace pour donner une image réelle sur la santé et la situation financière d'un groupe de société avec ce qu'on appelle les comptes consolidés.

Et dans le prochain chapitre l'accent sera mis sur l'audit des comptes consolidé, dans la première section nous allons traiter les notions de base de l'audit financier selon les normes NAA, et puis nous allons consacrer toutes les autres sections sur la démarche d'audit des comptes consolidé avec toutes ses étapes et procédures puisque c'est notre objectif souligné.

CHAPITRE II :



*La démarche
d'audit financiers
des comptes*

Introduction au chapitre II

Un groupe de sociétés qui établis des comptes consolidés permettant d'évaluer une performance économique et financière de groupe, ces comptes doivent être vérifier par un professionnel compétant et indépendant afin de s'assurer de leur fiabilités et leur pertinences, et de s'assurer de l'exhaustivité des technique et méthodes d'établissement des comptes consolidé, ce second chapitre porte dans sa première section sur l'audit financier en générale et la suite du chapitre se porte sur la mise en œuvre de la démarche d'audit des comptes consolidées.

Section 1 Audit des comptes consolidés

1.1 Le référentiel

L'audit des comptes consolidés doit reprendre aux besoins de contrôle exigible pour toute information financière soumise à l'abrogation des propriétaires.

Comme tout état financier, le contrôle doit être réalisé par un professionnel suivant un référentiel de contrôle accepté par l'auditeur et le propriétaire.

Ce référentiel doit définir la démarche, les objectifs, les règles et les conditions pour la réalisation de la mission d'audit des comptes consolidés.

Conformément aux dispositions du Code de commerce, les comptes consolidés sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels.

La certification des comptes de la société holding est exercée par deux commissaires aux comptes au moins (art 732 bis du code de commerce)

Les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont tenus au siège social à la disposition des commissaires aux comptes un mois au moins avant la convocation de l'assemblée des actionnaires ou associés appelés à statuer sur les comptes individuels de la société.

A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes opèrent, au sein de la société mère, toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns.

Leurs investigations s'étendent également à l'ensemble des entreprises comprises dans le périmètre de consolidation.

1.1.1 Les normes d'audit Algérienne

Les normes d'audit Algérienne appelée NAA, sont élaborées depuis l'année 2016 en s'inspirant des normes internationales d'audit (ISA) élaboré par L'IASB de L'IFAC.

Ces normes contiennent l'ensemble des règles que l'auditeur doit respecter afin de bien mener sa mission, qui ont pour objet :

- Définir les principes fondamentaux ;
- Définir la démarche d'audit de l'auditeur ;
- L'organisation des travaux.

CHAPITE II : La démarche d'audit financiers des comptes consolidés selon NAA

L'émission de ces nouvelles normes a été faite à travers quatre décisions du ministère des finances depuis l'année 2016⁴⁷:

- La décision n°002 du 04 février 2016 portant Normes Algérienne d'Audit :
- La présente décision a adopté les quatre premières normes Algériennes d'audit :
- La norme NAA 210 : Accord sur les termes de mission d'audit ;
- La norme NAA 505 : Confirmation externe ;
- La norme NAA 560 : Evénements postérieurs à la date de clôture ;
- La norme NAA 580 : Déclaration écrite.
- La décision n°150 du 11 Octobre 2016 portant Normes Algérienne d'audit :
- La seconde décision a adopté les normes suivantes :
- La norme NAA 500 : Eléments probant ;
- La norme NAA 300 : Planification d'un audit d'états financiers ;
- La norme NAA 510 : Mission d'audit initiales- soldes d'ouverture ;
- La norme NAA 700 : Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers.
- La décision n°23 du 15 Octobre 2017 portant Normes Algérienne d'audit :
- La troisième décision a adopté les normes suivantes
- La norme NAA 520 : Procédure analytiques ;
- La norme NAA 570 : Continue de l'exploitation ;
- La norme NAA 610 : Utilisation des travaux des auditeurs internes ;
- La norme NAA 620 : Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur.
- La décision n°77 du 24 Septembre 2018 portant Normes Algérienne d'audit :
- La dernière décision a adopté les normes suivantes :
- La norme NAA 230 : Documentation d'audit ;
- La norme NAA 501 : Eléments probants- caractéristiques spécifiques ;
- La norme NAA 530 : Sondages en audit ;

La norme NAA 540 : Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en valeur et des informations fournies les concertants.

Par contre la norme internationale d'audit « ISA 600 aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe » n'aborde pas les aspects relatifs à la valeur des titres de participation dans les comptes annuels de la société mère.

⁴⁷ www.cnc.dz consulté le 1/12/2020 à 19 :30.

1.1.2 Les objectifs d'audit comptable financier

L'objectif principal de l'audit financier est de s'assurer de l'efficacité de l'organisation et de ses méthodes et procédures permettant :

- La fiabilisation de l'information comptable et financière sur les états financiers qui vise à exprimer une opinion motivée sur la qualité des principales informations fournies, conformément à un référentiel d'information financière ;
- De sauvegarder le patrimoine et d'améliorer la performance des structures opérationnels ;
- D'aider les dirigeants à mettre en œuvre une stratégie.

1.1.3 Les qualités de l'information financière

L'appréciation de cette qualité d'information s'apprécie par rapport à des critères aux quel l'auditeur fait référence dans son rapport sont :

1.1.3.1 La régularité

Signifie la conformité des comptes aux la réglementation et aux principes comptables, afin que l'information financière publiée puissent être lue et comprises par tous les utilisateurs sans ambiguïté et de la même façon.

1.1.3.2 La sincérité

Lors de l'établissement des comptes ce principe exige que les règles et procédures doivent être appliquées de bonne foi, afin que l'information financière soit pertinente et fiable et reflète la réalité de l'entreprise.« La sincérité résulte de l'utilisation correcte des valeurs comptables ainsi que d'une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants de l'entreprise auditée »⁴⁸

1.1.3.3 L'image fidèle

Les faits traduits par l'information financière doivent refléter fidèlement la réalité l'entité, qui permet aux utilisateurs des états financiers d'avoir une vision exacte de la situation financière afin de prendre des décisions.

⁴⁸Jean-Emmanuel Combes et Marie-Christine Labrousse, audit financier et contrôle de gestion, publie union, Paris, 1997, Page : 6.

1.2 Les missions du commissaire au compte

D'après l'article 23 de la loi N° 10-01 le commissaire aux comptes a pour mission de⁴⁹:

- 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 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 et 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.

1.3 Les responsabilités du commissaire aux comptes

On peut distinguer trois types de responsabilité du commissaire aux comptes traité par la loi N°10-01⁵⁰ :

1.3.1 La responsabilité civile du commissaire aux comptes

Cette responsabilité est traitée par l'article 61 : « le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions ».

⁴⁹ La loi 10-01 du 16 Radjab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé Page: 6.

⁵⁰ Idem, Page : 11.

1.3.2 La responsabilité pénale du commissaire aux comptes

Cette responsabilité est traitée par l'article 62 : « la responsabilité pénale du commissaire aux comptes est engagée pour tout manquement à une obligation légale ».

1.3.3 La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes

Cette responsabilité est traitée par l'article 63 : la responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leurs fonctions.

Les sanctions disciplinaires susceptibles d'être prononcées sont dans l'ordre croissant de leur gravité :

- L'avertissement,
- Le blâme,
- La suspension temporaire, pour une durée maximale de six (6) mois,
- La radiation du tableau.

Tout recours contre des sanctions disciplinaires se fait devant la juridiction compétente conformément aux procédures légales en vigueur. Le degré des fautes ainsi que les sanctions qui s'y rapportent sont fixés par voie réglementaire.

1.4 Définition d'audit des groupes

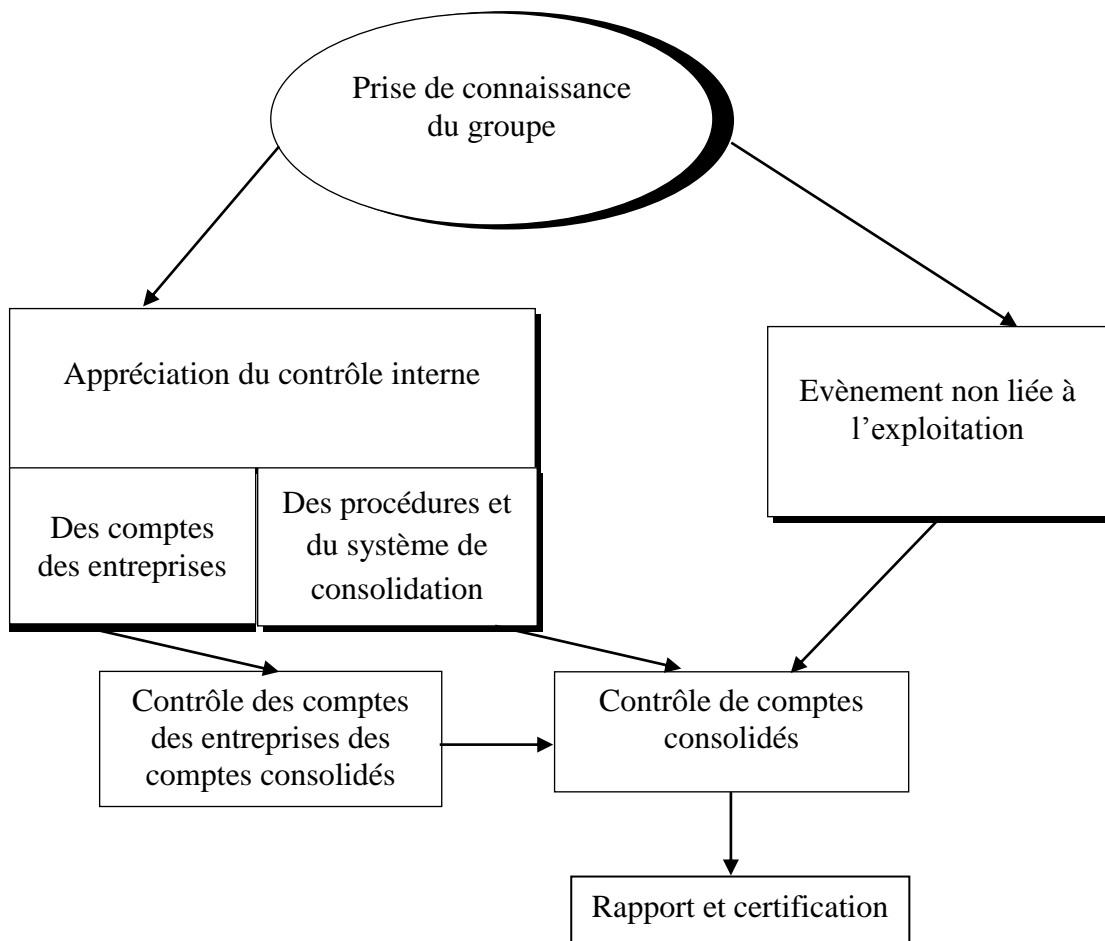
Les comptes consolidés ont un objectif essentiel est de présenter la situation financière du groupe des sociétés comme s'il s'agit d'une seule entité économique, ces comptes doivent être certifiés par le commissaire aux comptes comme il est prévu par l'article 24 de la loi 10-01 « Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité et la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachés par le même centre de décision »⁵¹.

⁵¹ La loi 10-01 du 16 Radjab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé Page :61.

1.5 Définition d'audit des groupes

Les comptes consolidés ont un objectif essentiel est de présenter la situation financière du groupe des sociétés comme s'il s'agit d'une seule entité économique, ces comptes doivent être certifiés par le commissaire aux comptes comme il est prévu par l'article 24 de la loi 10-01 « Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité et la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachés par le même centre de décision »⁵².

Figure 8 : Démarche d'audit.



Source : François FCOLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005, Page :533.

⁵²La loi 10-01 du 16 Radjab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé Page :61.

Section 2 : Acceptation et planification de la mission

Avant toute acceptation de mandat au début de la mission d'audit, le commissaire aux comptes doit établir dans sa première année une lettre de mission, dans laquelle il va se mettre en accord avec la direction, ou avec chaque entreprise constituant le groupe, sur les conditions prescrit par la norme NAA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit »

En particuliers, lorsqu'il s'agit d'un groupe d'entreprises, le commissaire aux comptes peut établir une lettre de mission annuellement en raison des évolutions et changement que peut avoir le groupe concernant : le périmètre, les méthodes ...etc. les conditions de la mission sont réunies

2.1 Les conditions de la mission d'audit

L'auditeur du groupe définit les termes et conditions de sa mission conformément à la NAA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit » qui sont les suivantes⁵³:

- Le référentiel comptable à appliquer est acceptable au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif de ses états financiers ;
- 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.

2.2 Le contenu de la lettre de mission

D'après la NAA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit » lettre de mission comporte les éléments suivant⁵⁴ :

- Les principaux termes de la mission : objectif de l'audit, responsabilité de l'auditeur, la responsabilité de la direction, les honoraires, d'un référentiel applicable, le planning et la réalisation de la mission
- Lorsque l'auditeur d'une entité qui établit des comptes consolidés est également auditeur d'une ou d'autres entités du même ensemble, il apprécie s'il convient d'établir une lettre de mission commune à plusieurs entités.

⁵³ [http : // www.ONS.dz](http://www.ONS.dz)

⁵⁴ Idem

CHAPITE II : La démarche d'audit financiers des comptes consolidés selon NAA

- Lorsque l'auditeur choisit d'établir une lettre commune, il doit demander à l'entité mère de lui confirmer par écrit que les entités de l'ensemble ont donné leur accord sur le contenu de la lettre de mission pour ce qui les concerne.

2.3 Prise de connaissance générale

Le commissaire aux comptes doit accueillir les informations suffisantes sur l'entité et son environnement afin d'identifier les risques généraux et les domaines et systèmes significative et mettre en œuvre une démarche d'audit permettant de fonder son opinion.

Les informations collectés dans cette étape de prise de connaissance générale de groupe permettent à l'auditeur d'identifier les entités importantes en se basant ses les critères suivant⁵⁵:

- Leur contribution aux comptes consolidés ;
- Les risques d'anomalies significative que leur information comptable peut faire peser pour procéder à cette identification.

2.3.1 Modalités de la prise de connaissance

La prise de connaissance est réalisé par⁵⁶:

- L'analyse des comptes consolidés des exercices précédents, s'ils existent ;
- L'analyse des comptes annuels et rapport de gestion des exercices précédents pour les différentes entités consolidées ;
- L'examen des procès-verbaux des conseils d'administration des sociétés consolidés importantes ;
- L'analyse des rapports émis dans le passé par les contrôleurs internes et des professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- La revue des budgets, plans de développement, plans de financement relatifs au groupe ;
- La lecture des diverses publications internes décrivant les activités du groupe.
- Les contacts avec les dirigeants et avec les responsables financiers et comptables des entreprises consolidées.

⁵⁵ Le commissaire aux comptes et audit des comptes consolidé, Collection notes d'information, CCNC, Paris, 2011, Page 12.

⁵⁶ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2012, Page : 780.

2.3.2 Nature de l'informations

Les informations recherchés portent sur ⁵⁷:

- La structure du groupe et l'importance relative des entreprises qui le composent : organigramme, inventaire des participations, secteurs d'activités, chiffres significatifs ;
- La nature et l'importance des transactions intragroupes ;
- Le référentiel comptable applicable aux comptes consolidées ;
- Les principes comptables retenus pour l'établissement des comptes consolidés ;
- L'organisation de la consolidation : traitement centralisé/ décentralisé de l'information, système d'information, procédures ;
- Les évènements exceptionnels de l'exercice ;
- L'appréciation qualitative des équipes internes de consolidation : compétence, formation, maîtrise du référentiel comptable utilisé.

2.3.3 Examen du périmètre et méthode de consolidation

Cet examen consiste à vérifier l'exhaustivité de périmètre et le choix de la méthode de consolidation appliquées.

Le commissaire aux comptes effectue l'analyse du périmètre et méthode de consolidation et communique les insuffisances et les erreurs significatives afin que la direction du groupe puisse traiter et mettre en œuvre les mesures correctrices nécessaires dans les meilleurs délais.

2.3.4 Dossier permanent de consolidation⁵⁸

Ces contrôles seront inclus dans ce dossier et regroupera notamment l'organigramme et une fiche juridique par entreprise de groupe, retraçant l'historique et la composition du capital, ainsi que diverses informations relatives au choix des méthodes de consolidation et au contrôle de la société, ces fiches juridiques seront mises à jour annuellement lors de la phase intermédiaire.

2.3.5 Contrôle interne

Les auditeurs des entités membres apprécié l'existence de contrôle interne et porte des jugements sur le fonctionnement des procédures afin de prévenir des erreurs est des fraudes et

⁵⁷Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2012, Page : .779.

⁵⁸ Idem, page 780.

vérifier que toutes les opérations ont été correctement enregistrer en comptabilité, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les contrôles réalisés par les confrères sont suffisant.

2.3.6 Examen de méthodes comptable

Cet examen consiste à vérifier l'application des principes comptable généraux et les méthodes d'établissement et de présentation des comptes consolidés et les méthodes spécifiques à la consolidation.

2.3.7 Organisation à mettre en place dans la société

2.3.7.1 Elément d'organisation de la consolidation

La société consolidante doit établir des documents formalisant afin de garantir une fiabilité et une homogénéité des informations utilisés pour la consolidation, ces documents sont les suivants ⁵⁹:

- Les principes et méthodes appliqués par le groupes : manuel des règles et principe comptable ;
- Les informations nécessaires à l'élaboration du bilan, compte résultat et de l'annexe consolidés : liasses de consolidation ;
- Les modalités d'établissement des comptes consolidés : manuel de consolidation ;
- Les modalités de remontés l'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.

2.3.7.2 Contrôle des commissaires aux comptes

Dans cette étape les commissaires aux comptes communique les manuels, les liasses de consolidations afin ⁶⁰:

- D'examiner leur contenu pour vérifier leur conformité avec le référentiel comptable utilisé ;

Cet examen porte notamment sur :

⁵⁹Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris,2012, Page : 799.

⁶⁰ Idem, Page : 803.

- Les critères de définition de paramétré ;
 - Le choix des méthodes de consolidation ;
 - L'information à fournir dans les comptes consolidés ;
 - Les options comptables retenues en consolidations qui différent des règles comptables appliquées dans les comptes annuels.
- De prendre connaissance des autres dispositions de manuel de consolidation et d'apprécier leur validité technique ;

Cet examen porte notamment sur :

- L'annulation des comptes et opérations intragroupes ;
 - Les méthodes de conversion des entreprises étrangères ;
 - Le traitement des écart d'acquisition et d'évaluation ;
 - Le traitement des intérêts minoritaires.
- De s'assurer que le plan comptable groupe et la liasse de consolidation sont conçus de façon à bien faire remonter les informations nécessaires pour la réalisation de la consolidation ;
- De s'assurer que les informations sectorielles demandées sont suffisantes pour pouvoir fournir in fine une analyse sectorielle satisfaisante en annexe.

Les commissaires aux comptes doivent vérifier que le calendrier de consolidation a été bien communiqué, il est d'une très grande importance, sur lequel repose la planification de leurs travaux de vérification.

2.4 Mise en place de la mission d'audit

Dans cette étape le commissaire aux comptes établis une stratégie générale d'audit, en déterminant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit à suivre conformément à la Norme d'audit Algérienne 300 « planification d'un audit d'états financiers ».

2.4.1 Analyses des risques

La phase de planification permet d'analyser et d'identifier les déférents risques et leur incidence sur le groupe afin de pouvoir mettre en œuvre des procédures d'audit à suivre, on peut distinguer 3 trois types des risques :

2.4.1.1 Risque sur les comptes individuels

L'examen des risques liée aux comptes individuels concerne les entités significatives comprises dans le périmètre de consolidation, l'auditeur cherche à vérifier essentiellement la

nature de l'activité et les erreurs relative aux exercice précédent, s'intéresse ainsi à la nature des travaux effectués par l'auditeur de la société consolidante en relation avec les auditeurs des entreprises consolidées.

2.4.1.2 Risque liés à l'existence d'autres intervenant dans le groupe

Le commissaire aux comptes doit s'assurer de l'application et de respect des normes professionnel de comportement dans la réalisation de leurs travaux.

2.4.1.3 Risque liés au processus de la consolidation

Ces risques peuvent avoir pour origine⁶¹ :

- Une organisation insuffisante pour permettre la transmission des informations nécessaires au service de consolidation dans des conditions respectant la fiabilité et les délais ;
- Un système comptable inadapté ne donne pas toutes les garanties requises pour vérifier le processus de consolidation ;
- Le recours à des principes comptables groupe contraires aux règles et pratiques généralement reconnues ;
- L'existence d'opération inhabituelles réalisées à l'intérieur du groupe ou avec des tiers ;
- La complicité de certains traitements.

2.5 Plan de mission

Le plan de mission est un document récapitulatif des travaux et des décisions prisent par l'auditeur lors de la planification de sa mission il comprend notamment⁶² :

- La détermination des seuils de signification pour les besoins de la certification consolidée et l'identification des domaines significatives ;
- L'appréciation des principes et méthodes de consolidation retenus ;
- L'appréciation des risques relatifs à la fiabilité des informations données par les entreprises pour les besoins de la consolidation ;
- Les méthodes et moyens à utiliser pour évaluer le contrôle interne du système et des procédures de consolidations.

2.6 Programme de travail

Le programme de travail consiste à identifier les contrôles clés du groupe, la nature et l'étendue des travaux à réaliser dans chaque entité consolidée et leurs forces et faiblesses liée

⁶¹Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris,2012, Page : 804.

⁶²Idem, Page : 809.

au système comptable utilisé et aux règles et procédures applicables, il contient aussi les seuils de significations acceptables à appliquer.

Section 3 Contrôle des comptes consolidés

Les objectifs essentiels de cette étape de la mission sont de réunir les éléments probants suffisants et appropriés pour s'assurer que les comptes consolidés sont effectués conformément aux principes et méthodes comptable du groupe et vérifier les opérations de consolidation.

3.1 Contrôle du périmètre de consolidation

Consiste à vérifier la régularité et l'exhaustivité du périmètre c'est-à-dire déterminer toutes les entreprises comprises dans le périmètre de consolidation et quelles sont les méthodes de consolidation appliquées sur ses entités et de s'assurer que la société consolidante contrôle directement ou indirectement les sociétés consolidées par au moins 20%.

Les moyens utilisés pour effectuer se contrôle sont les suivants ⁶³:

- Analyse du portefeuille « titres de participations » de chaque entreprise consolidée ;
- Calcul des pourcentages du contrôle de groupe, et d'intérêt du groupe ;
- Vérification de la permanence du calcule de périmètre ;
- Justification et appréciation des cas d'exclusion, sont précisé dans l'annexe ;
- Analyse des auto-contrôles ;
- Contrôles des comptes des entités consolidées.

Les comptes individuels de chaque entité comprise dans le périmètre de consolidation doivent d'être certifier par un professionnel, le commissaire aux comptes des comptes consolidés doit prendre en considération les travaux des autres auditeurs des entités consolidées afin de s'assurer de l'application des principes comptable et des méthode d'évaluations retenues par le groupe et ainsi de l'homogénéisation des comptes.

3.2 Application des principes comptables du groupe

L'établissement des comptes consolidés s'effectue conformément au plan et aux principes comptables adaptés par le groupe, le commissaire aux comptes s'assure donc⁶⁴ :

⁶³ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005, Page : 541.

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

Afin de réaliser ces contrôles, le commissaire aux comptes peut s'appuyer sur les conclusions des auditeurs des filiales concernant le respect du plan comptable et principes comptables du groupe et sur sa connaissance des principes règles comptable et fiscales en vigueur localement.

3.3 Traitement de la liasse fiscale

Le commissaire aux comptes doit s'assurer de la conformité de la liasse fiscale par apport aux comptes audités par l'auditeur de la filiale et qu'elle fournit toute les informations nécessaires afin d'établir les opérations de consolidation et elle est correctement intégrer dans le logiciel de consolidation , pour cela l'auditeur peut contrôler⁶⁵ :

- La concordance entre les données principales de la liasse de consolidation et les données non traitées intégrées dans le logiciel de consolidation ;
- La concordance entre les données principales de la liasse de consolidation et les données présentées par l'auditeur de la filiale dans sa note de synthèse sur les comptes ;
- L'exhaustivité du renseignement des annexes de la liasse.

3.4 Contrôle des opérations de consolidation

3.4.1 A-nouveau et cumuls des comptes

La consolidation des A-Nouveaux dans certains cas peut modifier la situation nette à l'ouverture des bilans consolidés.

Le contrôle des réouvertures doit se faire à deux niveaux :

- Au niveau des bilans des entreprises entrant dans le périmètre de la consolidation ;
- Au niveau du bilan consolidé.

⁶⁴ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2012, Page :830.

⁶⁵ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2012, Page : 830.

CHAPITE II : La démarche d'audit financiers des comptes consolidés selon NAA

Les A-nouveaux, au niveau du bilan de consolidation, doivent prendre en considération les retraitements et les opérations d'élimination des comptes de réciprociétés déjà traités dans les anciens bilans. Ces opérations doivent être repris dans les bilans de réouverture sauf si le compte en question est mouvementé au cours de l'année contrôlée.

Le commissaire aux comptes, dans la réalisation des missions de contrôle des bilans de réouverture (les A-Nouveaux) doit s'assurer des points suivants :

- Les soldes des comptes portés dans les bilans de clôtures de l'exercice (N-1) de toutes les entreprises retenues dans le périmètre de consolidation selon les méthodes d'intégration globale ou proportionnelle, sont identiques aux soldes des comptes de réouvertures et que la sommation de leurs soldes, suivant la méthode de consolidations retenue, est correcte.
- Les opérations de retraitement des comptes repris pour chaque entreprise sont les montants des soldes apparaissant sur la liasse de consolidation à sa réouverture ;

Les auditeurs peuvent effectuer des contrôles par échantillon en pointant certains comptes clés de l'actif, du chiffre d'affaires ou des capitaux propres, des produits ou des charges et de les comparer aux comptes cumulés en fin d'année (N-1).

3.4.2 Elimination des transactions intragroupes

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les comptes consolidés ne comportent que les résultats provenant des opérations effectuées avec les tiers et les éliminations ont été bien traitées conformément aux lois et réglementations et ainsi la prise en considération des incidences liées aux exercices précédents dans l'enregistrement comptable.

Les contrôles possibles à réaliser par l'auditeur⁶⁶ :

- Vérifier l'identification et le calcul de l'élimination des marges sur stocks interne au groupe ;
- Contrôler les modalités de traitement comptable de l'élimination de cession d'actif interne au groupe : l'année de la cession, les années suivantes ; lors de la revente à l'extérieur ;
- Vérifier la symétrie entre les dividendes distribués et ceux encaissés à l'intérieur du groupe ;
- Vérifier l'élimination des provisions relatives aux entreprises consolidées ;

⁶⁶ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005, Page :543.

- Contrôler les modalités d'élimination des titres des entreprises consolidées et plus particulièrement sur les écarts d'évaluation et les écarts d'acquisition, la répartition du capital et des réserves entre le groupe et les minoritaires, la répartition du résultat.

3.4.3 Contrôle de la fiscalité différée

L'auditeur a pour objectif de s'assurer que⁶⁷:

- Le traitement comptable de la fiscalité différée est conforme aux règles en vigueur ;
- Le traitement de la fiscalité différée est permanent dans sa méthode ;
- Vérifier que le principe de prudence a été respecté ;
- Apprécier si l'information dans l'annexe sur les impôts différées est suffisante.

3.4.4 L'élimination des titres

Le premier contrôle que l'auditeur doit effectuer consiste à vérifier la date d'acquisition des titres. L'élimination des titres sont réalisés à la date d'acquisition de ces titres. Donc l'entrée des entreprises consolidées dans le périmètre de consolidation doit correspondre à la date d'acquisition de ses titres. Une élimination correcte des titres et des capitaux propres est subordonnée à une correcte détermination de l'écart de consolidation.

Le contrôle du commissaire aux comptes consiste notamment à :

- Analyser la valeur d'acquisition des actifs et passifs de l'entreprise entrant dans le périmètre de consolidation suit :
 - La destination de leurs actifs et passif ;
 - Le choix de la méthode d'évaluation des titres ;
 - La qualité de l'information portant les modalités d'évaluation des titres ;
- Contrôler la répartition de la valeur d'entrée entre capitaux propres « groupe » et intérêt minoritaires ;
- Valider le calcul de l'écart d'acquisition résiduel et sa comptabilisation ;
- Obtenir les informations comptables et financières sur la justification de l'écart d'acquisition positif ou négatif, et apprécier la validité du traitement comptable.

Au cours des exercices suivants l'année de l'acquisition, les commissaires aux comptes est tenu de contrôler l'évolution des capitaux propres consolidés et de s'assurer de la prise en considération de la totalité des titres entrant dans le périmètre de consolidation.

⁶⁷ François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005, Page :544.

CHAPITE II : La démarche d'audit financiers des comptes consolidés selon NAA

Dans le cadre de contrôle des titres de participation par le commissaire aux comptes, les principales tâches à réaliser sont :

- L'examen des procédures 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) ;
- Le suivi de l'écart de première consolidation ;
- La vérification des dispositions légales régissant l'acquisition et cession des titres d'entreprises consolidées ;
- L'obtention des détails des écritures concernant l'élimination des titres et le partage des capitaux propres et des résultats ;
- La 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 ;
- La 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) ;
- La 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 pour les entreprises déjà consolidées antérieurement ;
- Procéder à l'analyse du poste « Titres de participation » figurant au bilan consolidé pour s'assurer que les titres restants correspondent aux non consolidées ;
- La vérification l'élimination des réévaluations liées à des fusions internes ;
- Le Contrôle si les conséquences des cessions internes de titres sont correctement calculées ;
- De s'assurer que le traitement des entreprises mise en équivalence est conforme à la règlementation.

3.4.5 Analyse des capitaux propres

Les contrôles du commissaire aux compte consistent à s'assurer de la concordance du cumul des capitaux propres avec les soldes consolidés et de s'assurer de la cohérence entres les comptes des sociétés du périmètre de consolidation.

Le commissaire aux comptes doit donc 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 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 travaux¹.

3.5 Analyse détaillé du bilan et comptes résultat

Suivant les normes de travail, l'analyse du bilan et comptes consolidés répondent aux conditions d'examen analytique des états financiers.

Des contrôles arithmétiques : ceux-ci portent en général sur :

- Les états de rapprochement des comptes et opérations réciproques afin de s'assurer de l'accord effectif entre les sociétés concernées ;
- La concordance des comptes avec les tableaux d'analyse et de variation.

Les commissaires aux comptes doivent 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 consolidé.

Cet examen permet en premier lieu l'identification des anomalies liées aux opérations non contrôlées au niveau des entreprises ou celle que le processus de consolidation n'aurait pas pu mettre en évidence, notamment :

- Les éliminations des titres incomplètes (titres de sociétés consolidées dans les immobilisations financières).
- Les transactions internes non éliminées (plus ou moins-value de cession d'immobilisation, réévaluations suite à des opérations de restructurations.).
- Les erreurs dans la détermination de la charge d'impôt consolidée.

En deuxième lieu, il permet de préparer le contrôle des informations portées en annexe des comptes consolidés.

La compréhension des principales variations des postes du bilan et du compte de résultat permet d'apprécier la pertinence des informations données en annexe, notamment sur les éléments suivant :

- Impact des corrections d'erreur et des changements de méthodes sur la valorisation des fonds propres;
- La qualité et la présentation 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, doit garantir au commissaire aux comptes :

- La concordance des comptes définitifs avec les reports de gestion ;
- La prise en comptes de corrections par la société ;
- La prise en comptes des corrections de présentation éventuelles ou des compliments des informations portées en annexes;

Le commissaire aux comptes a pour objectif :

- La vérification des informations significatives requises et de leur présentées en annexe
- Le contrôle de toute autre information à caractère significatif et utile pour la compréhension des comptes consolidés ;
- La vérification que toutes 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

En plus de 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.

Section 4 Finalisation des travaux et rapport d'audit

L'objectif principale de cette étape de la mission est de s'assurer que les conclusions tirées par l'auditeur sont conformes avec les décisions des dirigeants et reflète l'image fidèle de la situation financière du groupe.

4.1 Finalisation des travaux

A la fin des travaux, les Co-commissaires aux comptes se réunissent afin de mettre en commun leurs conclusions sur les différents travaux qu'ils s'étaient répartis, cette réunion a pour objectif ⁶⁸ :

- De s'assurer que l'ensemble du plan d'audit a été réalisé par le collège des commissaires aux comptes ;
- De s'approprier l'ensemble des problèmes techniques rencontrés et la façon dont ils ont été résolus ;
- De lister les ajustements non comptabilisés et d'apprécier leur caractère signification au regard des seuils fixés pour la certification des comptes consolidés ;
- D'identifier le cas échéant les points en suspens nécessitant une information complémentaire ;
- D'échanger leurs points de vue sur les états financiers consolidés et sur le rapport sur la gestion du groupe afin d'identifier les domaines dans lesquelles l'information financière n'est pas satisfaisante ;
- De discuter des domaines nécessitant une prise de position et une décision finale du collège des commissaires aux comptes.

A l'issue de cette réunion, les commissaires aux comptes ont pour objectif, afin de finaliser leurs travaux :

- D'obtenir les documents manquant ;
- De convaincre les responsables de comptabiliser des corrections des comptes consolidés éventuellement nécessaires si le montant total des anomalies dépasse le seuil de signification fixé pour les comptes consolidés ;
- D'obtenir les modifications de l'information financière qui apparaissent nécessaires.

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 et

⁶⁸ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2012, Page : 845.

sur laquelle se repose la rédaction du rapport de certification des comptes consolidés. Cette synthèse devra inclure⁶⁹ :

- 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 :
 - o Les ajustements non comptabilisés ;
 - o Les points nécessitant une prise de position ;
 - o Les opinions émises par les confrères sur les comptes des sociétés consolidés ;
 - o L'opinion formulée sur les comptes annuels de la société consolidant.

4.2 Rapport d'audit

La rédaction du rapport d'audit est la dernière étape effectuée par l'auditeur dont il exprime une opinion motivée sur les comptes consolidés fondée sur une évaluation des conclusions tirées des éléments probants recueillis.

Le rapport de certification peut conduire à trois conclusions⁷⁰ :

- 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 ;
- 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.

⁶⁹ Antoine MERCIER, Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2012, Page : 846.

⁷⁰ Burno Bachy, Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés Norme IFRS, Ed DUNOD, Paris, 2015, Page : 27.

CHAPITE II : La démarche d'audit financiers des comptes consolidés selon NAA

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

Conclusion de chapitre II

L'auditeur des comptes consolidés cherche essentiellement à travers sa vérification et son analyse de processus et techniques de consolidation est de fonder son opinion en donnant une assurance raisonnable sur la sincérité et la régularité et l'image fidèle des états financiers consolidés établie par un groupe de société.

CHAPITRE III

*Audit des comptes
consolidés du groupe cas
SPA
« Mixte privée/
Publique »*

Introduction au chapitre III :

Après avoir relaté l'aspect théorique de la consolidation et de l'audit des états financiers consolidés, nous allons traiter dans un cas pratique, les aspects comptables et d'audit des comptes d'un groupe composé d'une SARL et de deux EURL et voir le cas de non-respect des conditions de consolidations et du risque audit.

La problématique à exposer dans ce cas :

- Est-ce que toutes les prises de participation sont considérées comme des groupes ?
- Est-ce que les sociétés mères possédant 100% du capital des autres entreprises sont tenues de présenter leurs états financiers consolidés ?
- Tous les états financiers consolidés sont soumis à l'audit ?
- Quelle forme d'audit adapté aux états financiers consolidés ?

Pour répondre à ces questions marquantes, le cas traité dans ce mémoire illustre la confusion que la plupart des gestionnaires et praticiens de la comptabilité redoute.

En outre, les commissaires aux comptes et auditeurs externes sont en face de cette question qui est sauvant ambiguë et confuse et les expose au risque d'audit.

En effet, les états financiers consolidés de l'entreprise mère traités dans notre cas, ne répondent pas aux conditions juridique, comptable et fiscale de la consolidation.

Hors, une société publique (EPE) détient une part du capital dans cette société et que les deux filiales (EURL) sont contrôlées par plusieurs commissaires aux comptes, et que la SARL est contrôlée par un expert-comptable.

Afin de comprendre les motifs qui ont forcés la société (SARL) à présenter les états financiers consolidés et le commissaire aux comptes a le certifié, la présentation des trois entreprises s'impose.

Section 1 : Connaissance générale de l'entreprise

Noter bien : Pour des raisons déontologiques de secret professionnel et de confidentialité, le cabinet de Mr KECHAD Ismail est tenu dans le cadre de sa mission de commissariat aux comptes de la SPA à ne pas divulguer l'identité et les chiffres réels des entreprises du groupe s'il n'est pas autorisé par son mandataire (l'assemblée générale). Pour ces raisons, les noms des entreprises sont présentés dans ce mémoire sous la leurs formes juridiques (SPA, SARL et 02 EURL) et les chiffres ont été légèrement modifiés.

Pour mieux comprendre les missions du commissaire aux comptes Mr KECHAD Ismail, une présentation dès son cabinet s'impose.

1.1 Présentation du cabinet commissariat aux comptes

Le cabinet KCC créé par Mr KECHAD Ismail, commissaire aux comptes et comptable agréé depuis 2007. Son bureau sis à Bv KHOUDJA KHALED, BOUAZIZ, TIZI OUZOU, a pour missions :

- ✎ Missions d'audit et de commissariat aux Comptes,
- ✎ Tenu de la comptabilité,
- ✎ Consulting, Assistance et organisation de la comptable,
- ✎ Contrôle et d'audit comptable,
- ✎ Organisation et de mise en place de procédures de gestion,
- ✎ Montage financier des dossiers de crédit bancaire.

Pour la réalisation de ses missions, le CABINET dispose d'un personnel expérimenté ayant la qualité de commissaire aux comptes et d'auditeurs qualifiés. Le cabinet dispose en outre de tous les moyens et logistiques nécessaires (secrétariat, matériel informatique, fonds documentaires etc.).

Le cabinet a débuté son activité en 2007 dans le cadre du dispositif d'aide à l'emploi des jeunes (ANSEJ), il est géré par Monsieur KECHAD Ismail ; Expert- comptable finaliste, Commissaire aux Comptes et comptable Agrée.

Formation et diplômes du dirigeant :

- Licence en économie option finance.
- Poste graduation en audit comptable et financier
- Expert-comptable finaliste et Commissaire aux comptes agréé
- Plusieurs formations en techniques bancaires et audit.
- Formation aux normes comptables internationales et SCF - INSIM - 2008
- Formation en SCF et normes internationales IAS/IFRS organisée par l'ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptable agréé

En égard à ses références, à son sérieux et à la bonne réputation qu'il s'est forgée, le CABINET est sollicité par une nombreuse clientèle notamment de grandes entreprises privées pour des contrats de commissariat aux comptes, de tenue de la comptabilité, ainsi que pour des missions d'accompagnement dans l'élaboration des états financiers.

En 2020, le cabinet est sollicité par le gérant de la SARL pour une mission d'audit légale suite à la fin du mandat du commissaire aux comptes sortant.

Après validation par l'assemblée générale, le nouveau commissaire aux comptes a exigé le changement de la forme juridique de la SARL vers une SPA pour respecter les conditions du code de commerce pour la consolidation.

1.2 Présentation générale du groupe :

Le groupe « CAS D'ETUDE » constitué de trois sociétés ; d'une SARL créée par un associé particulier et une EPE/SPA, d'une EURL créée par la SARL et d'une autre EURL créée par la même SARL.

Les capitaux sociaux des deux EURL sont détenus en totalité par la SARL. Dans ce cas on est dans la situation de prise de participation totale. L'actif et passif des deux EURL doivent être représentés en intégration totale dans les états financiers de la SARL.

Pour mieux comprendre, la composante des états financiers de chaque entreprise constituant le groupe, nous allons présenter distinctement les trois sociétés dans leur forme globale et d'exposer les conditions requises pour la consolidation des états financiers des trois entreprises.

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publicque »

Tableau 8 : Données générales sur les entreprises composant le groupe.

SOCIETES DONNEES	SARL Capital social 540 00 KDA	EURL 1 Capital social 100 000 KDA	EURL 2 Capital social 5 000 KDA
Gérant	Associé	Salarie	Salarie
Activité	Installation des réseaux et traitement des données	Formation	Travaux de bâtiment tous corps d'Etats
Année de création	Créée en 2001 comme EURL, transformée en SARL en 2013 puis en SPA en fin 2021	2017	2018
Régime juridique	Secteur Mixte Privé/Public	Secteur privé	Secteur privé
Statut juridique	SPA sous le dispositif de l'ANDI	EURL sous le dispositif de l'ANDI	EURL
Siege social	Tizi-Ouzou	Tizi-Ouzou	Tizi-Ouzou
Capital social	540 000 000 DA	100 000 000,DA	5 000 000,DA
N° du registre de commerce			
Associées	- 06 actionnaires personnes physique - Une EPE/SPA	SARL	SARL

Source : établis par les étudiantes

1.3 Présentation des filiales du groupe

Le groupe est composé d'une SARL et de deux EURL :

1.4 SARL

C'est une société à responsabilité limitée (SARL), exerçant dans le secteur privé principalement spécialisée dans le domaine d'installation de réseau et traitement des données. Fondée en 2001, dans le cadre de dispositif ANSEJ, avec un capital social de 100 000,00 DA sous forme juridique d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL). Fût transformé en SARL par un acte notarié déclaré près le notaire à Draa El Mizan en date du 15/07/2013 avec un capital de 45 000 000,00 DA détenu principalement par le Gérant de la SARL et l'EPE/SPA (entreprise publique de capital risque).

Gérée par une personne qui a exercé au préalable dans les prestations informatiques.

1.4.1 EURL « 1 »

C'est un établissement privé de formation, qui se situe à Tizi Ouzou. La formation est assurée et encadrée par des professionnels spécialisés dans la formation universitaire.

Elle est créée en 2017. Agréée en 2017 par le Ministère de la Formation professionnelle, dans le cadre de dispositif de l'ANDI, sous forme juridique d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), avec un capital de 100 000,00 DA.

Gérée par un salarié statutaire, un ancien directeur d'établissement de formation professionnelle.

1.4.2 EURL « 2 »

C'est une entreprise de travaux de bâtiment tous corps d'Etat, qui se situe à Tizi Ouzou, créée en 2018, sous forme juridique d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), avec un capital de 5 000 000,00 DA.

Gérée par un salarié statutaire, ingénieur en génie civil et ancien gérant d'entreprise de bâtiment.

1.5 Organigramme du groupe

Le groupe est constitué d'une SARL (entreprise mère) et de deux EURL (Filiales).

Chaque entreprise est autonome. Elles déposent leurs bilans auprès des impôts et publie leurs comptes sociaux séparément.

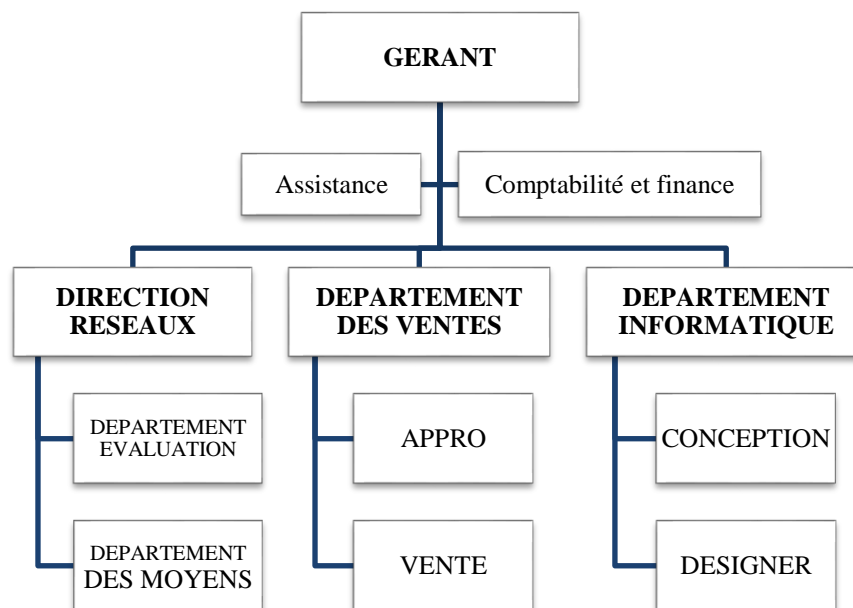
Donc chaque entreprise est organisée suivant son activité. Leurs organigrammes sont séparément développés suivant leur taille et leur objet sociaux.

1.5.1 Organigramme des trois entreprises

Pour mieux comprendre et analyser la structure des trois entreprises, il est nécessaire de présenter les organigrammes de : la SARL, les deux EURL et de la SPA.

Organigramme de la SARL

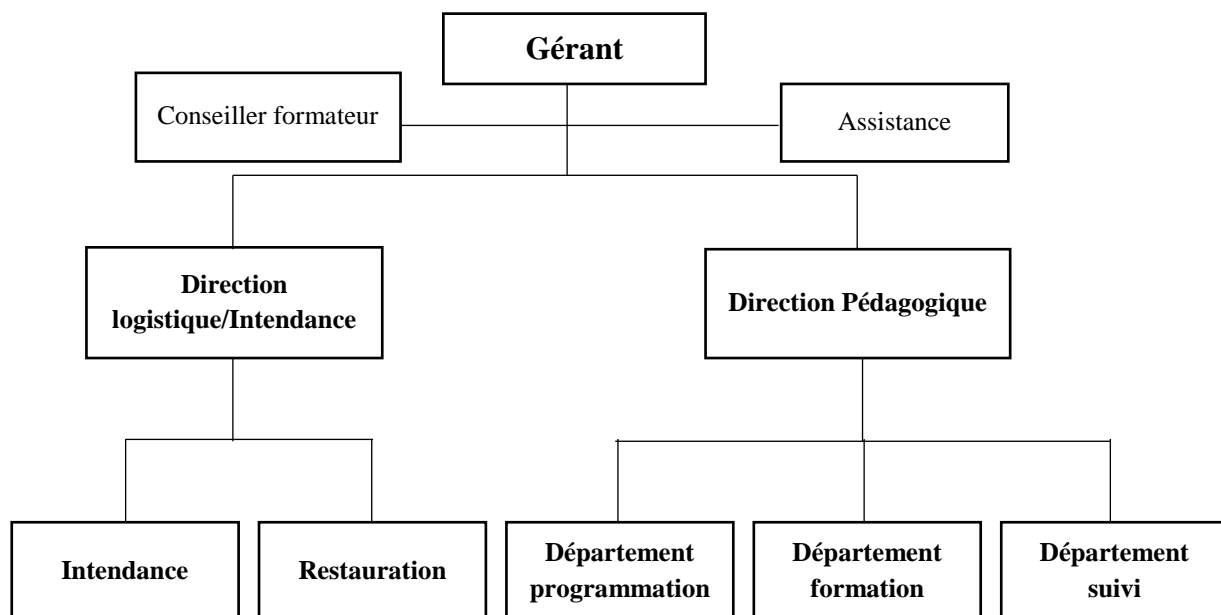
Figure 9 : Formation de langue et vente matériel informatique



Source : réalisé par les étudiantes

Organigramme de l'EURL 1

Figure 10: Formation professionnelle



Source : réalisé par les étudiantes

Organigramme 3 : EURL 2

Figure 11 :Entreprise des travaux de bâtiment tous corps d'état (ETB-TCE)

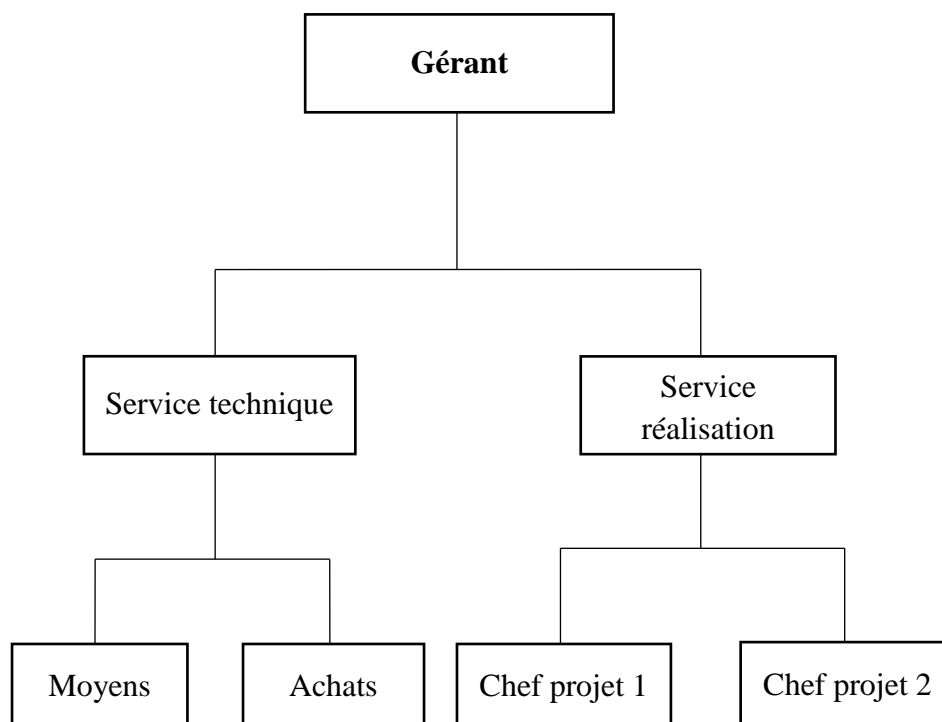
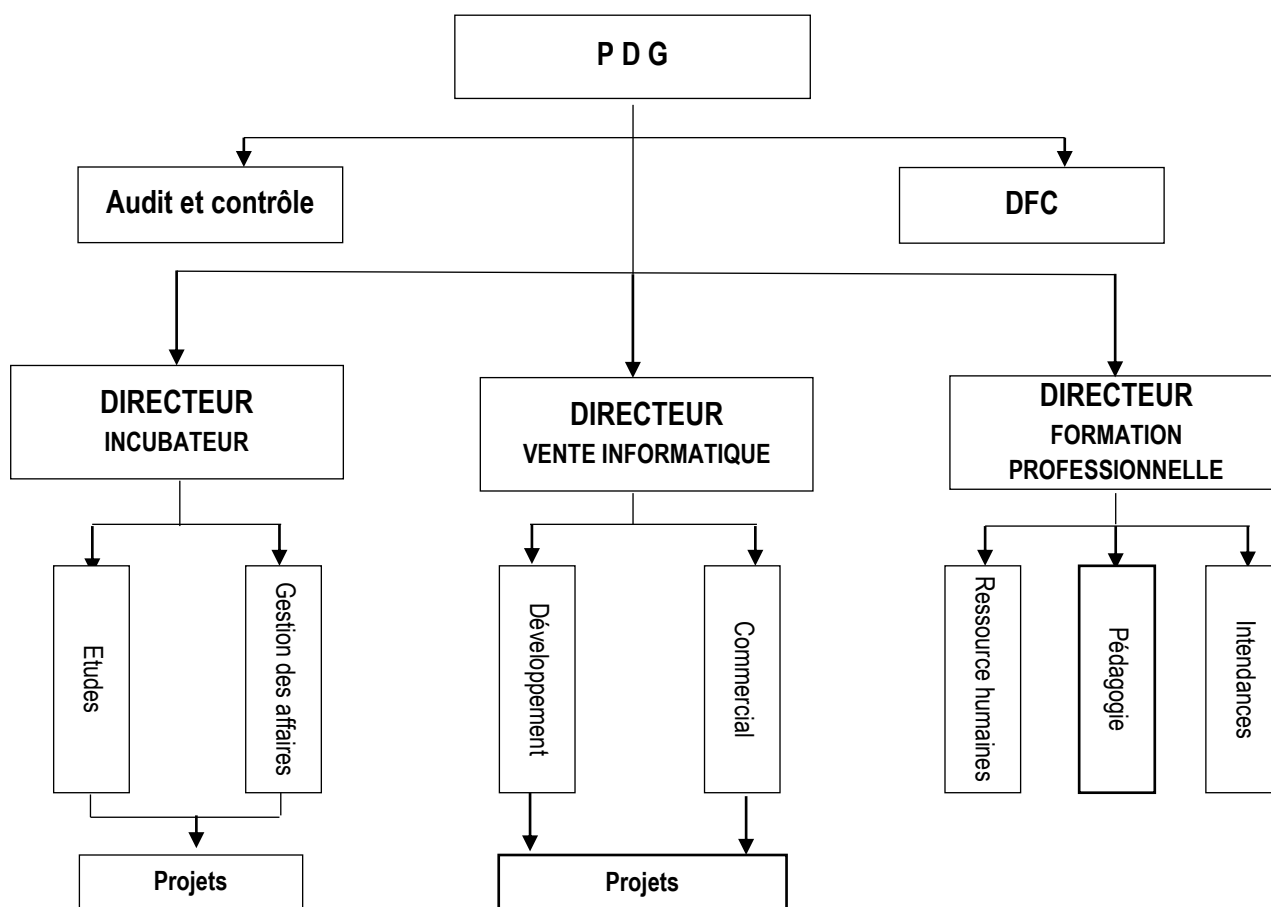


Figure 12 : Le nouvel Organigramme de la SPA



Source : réalisé par les étudiantes

1.6 Les parts sociales de la SPA pour l'année 2021

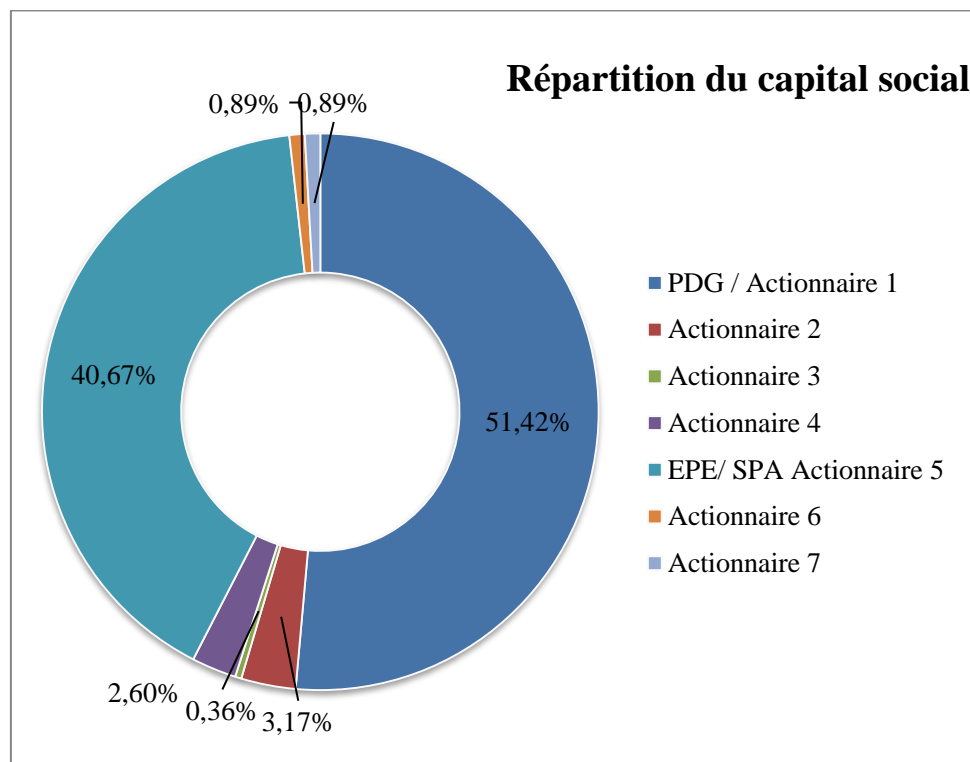
Dans ce tableau les parts sociales sont exprimés en pourcentages.

Tableau 9 : Répartition des parts sociales obtenues.

ACTIONNAIRES	NOMBRE D' ACTIONS	POURCENTAGES
PDG / Actionnaire 1	173 211	51,42%
Actionnaire 2	10 682	3,17%
Actionnaire 3	1 225	0,36%
Actionnaire 4	8 755	2,60%
EPE/ SPA Actionnaire 5	137 000	40,67%
Actionnaire 6	3 000	0,89%
Actionnaire 7	3 000	0,89%

Source : réalisé par les étudiantes

Figure 13 : Répartition des parts sociales obtenues



Source : réalisé par les étudiantes

1.7 Modifications apportées à la SARL

L'année 2021 a connu une évolution notable dans le mode de gouvernance de la SARL en procédant au changement de son statut juridique vers une SPA.

Ce qui a impliqué la dissolution des filiales EURL 1 et EURL 2 afin de les intégrer dans le giron de la SPA, qui se trouve à Tizi-Ouzou avec changement de l'objet social par introduction de nouvelles activités.

En effet certaines modifications ont été apportées à la SARL suite au changement du statut de l'entreprise acté en Assemblée générale ordinaire du 14 décembre 2021.

Ces actions sont résumées dans les points suivants :

- Adjonction de codes d'activité ;
- Changement de nature juridique ;
- Transfert du local abritant l'activité ;
- Augmentation de capital ;
- Extension de l'objet social ;

- Incorporation d'associés ;
- Transfert de siège ;
- Nomination d'un nouveau PDG.

1.8 Contrôle interne

1.8.1 Le contrôle au niveau du groupe

Au niveau du groupe, le contrôle est assuré par le gérant de la SARL. Toutes décisions sont centralisées à son niveau.

Sous forme de SARL, l'entreprise est gérée uniquement par le gérant Associé. En fin d'année, il est tenu par la loi de présenter le bilan et le rapport de gestion en assemblée générale suivant les dispositions de l'article 584 du code de commerce.

Les bilans et le rapport de gestion sont contrôlés par le commissaire aux comptes suivant les dispositions de l'article 12 de l'Ordonnance N° 05-05 du 25 Juillet 2005 portant loi de finances complémentaire pour 2005.

Les deux EURL sont contrôlées par un seul commissaire aux comptes. Pour la SARL, sa comptabilité est contrôlée par un autre commissaire aux comptes désigné depuis exercice 2016.

Chaque année, un bilan consolidé est présenté à 'assemblée générale pour validation.

Au niveau des trois entreprises, le contrôle sur pièce est assuré par le comptable. Chaque dépense est justifiée par facture ou bon (suivant l'importance du montant).

En absence des procédures comptables et de gestion, les pièces sont contrôlées au paiement et enregistrées suivant leurs arrivées en comptabilité. Seul l'inventaire permet d'assurer l'exhaustivité des flux.

A défaut d'installation d'une cellule d'audit interne et de contrôle de gestion au niveau e la SARL, son gérant assure le contrôle des mouvements réalisés au niveau des deux EURL sur la base des flux monétaires.

1.8.2 L'organisation de la comptabilité au niveau du groupe

Le service comptabilité au niveau de la SARL est composé d'une seule personne chargée d'enregistrer, de classer, d'inventorier et de contrôler toutes les opérations réalisées par les trois entreprises distinctement.

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

En fin de chaque année, le même comptable procède à la consolidation et à la rédaction du rapport de gestion et présente l'ensemble des bilans aux commissaires aux comptes pour certification.

Le gestionnaire de la SARL, sous sa responsabilité, présente uniquement le bilan consolidé suivant les règles de gestion des SARL édictées par le code de commerce.

La trésorerie est gérée au niveau de chaque EURL par les gérants statutaires et rend compte au gérant associé de la SARL qui, à son niveau consolidé les situations et gérer les paiements fournisseurs suivant un programme des priorités.

La SARL (entreprise mère) n'est pas éligible aux conditions de la consolidation tel qu'édicté par le code de commerce et le code des impôts. La présentation du bilan consolidé est infraction aux dispositions de code commerce et la distribution des dividendes opérés depuis 2016 à 2019 est fictif.

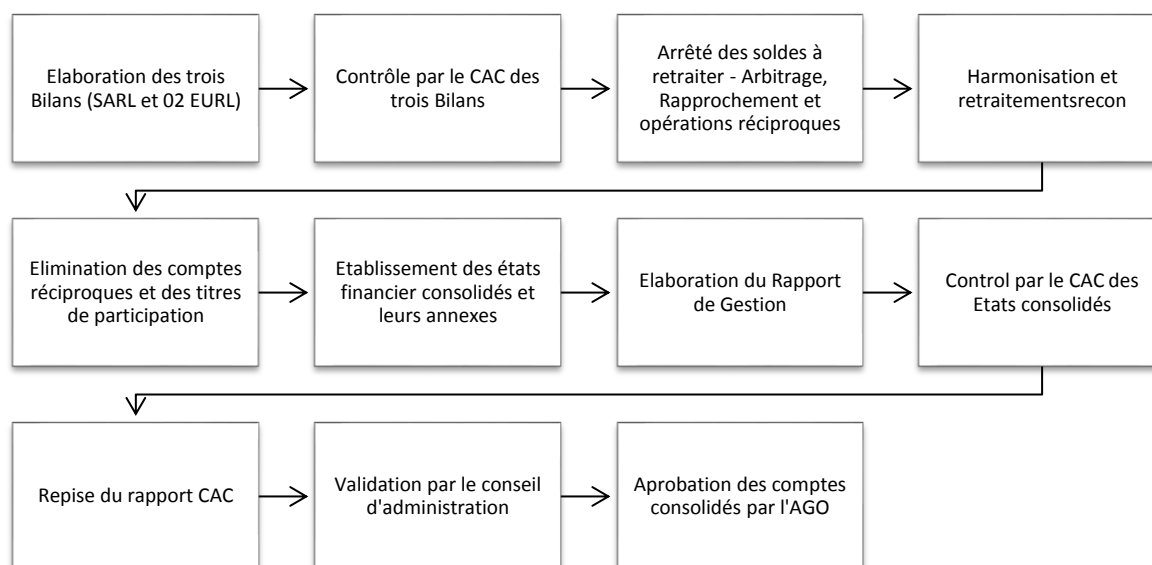
1.8.3 La procédure de consolidation

La procédure de consolidation adoptée au niveau de la SARL est définie en adaptation de la procédure suggérée par le logiciel PCCOMPTA.

Les retraitements sont opérés au niveau du bilan de chaque entreprise par contre les ajustements de solde et des corrections de soldes sont opérées dans le dossier de la consolidation.

La procédure adoptée par la consolidation des trois bilans est présentée dans le schéma suivant :

Figure 14 : Les procédures de la consolidation



Source : réalisé par les étudiantes

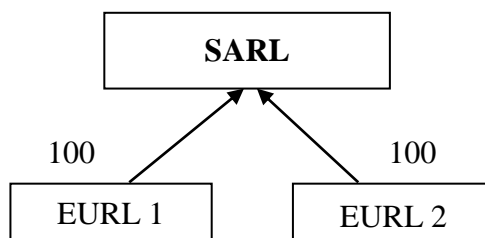
Section 2 Audit des comptes consolidés

2.1 Audit des opérations de pré-consolidation

2.1.1 Le périmètre de la consolidation

La consolidation des bilans du groupe est réalisée suivant le périmètre de participation de la SARL dans le capital des deux EURL :

Figure 15 : Périmètre de participation du groupe SPA net station



Source : réalisé par les étudiantes

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Le périmètre de consolidation : est 100% de consolidation des deux EURL revient à la SARL, ce qui signifie « L'Intégration Globale » des bilans des deux EURL avec le bilan de la SARL.

Tableau 10: périmètre et méthodes de consolidation.

Société	Pourcentage de contrôle	Méthode de consolidation	Pourcentage d'intérêt
SARL	100 %	Intégration globale	100 %
EURL 1	100 %	Intégration globale	100 %
EURL 2	100 %	Intégration globale	100 %

Source : établis par les étudiantes

NB : A la constitution du groupe, la SPA reprend le bilan consolidé de la SARL au 31/12/2021.

2.1.2 Les contrôles réalisés par le commissaire aux comptes

A ce niveau, le commissaire aux comptes se limite au contrôle des titres des participations et de vérifier tout changement de taux de participation.

Il doit contrôler :

- Les fonds propres chaque entreprise intégrée
- Les changements des statuts (modification des capitaux)
- Vérifier des titres de participation « 261 - Titres de filiales » et « 262 - Autres titres de participation » et « 265 - Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées).

Suivant le programme du commissaire aux comptes, les phases de contrôle des titres sont :

- L'inventaire des titres de participation
- Le périmètre et méthode de consolidation
- Le contrôle de l'évaluation des titres de participation
- Le contrôle de l'enregistrement des titres de participation
- Le contrôle des provisions de dépréciation
- Le contrôle des encaissements de dividendes

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Sur la base des conclusions du commissaire aux comptes, les résultats de vérification des titres de participation et du périmètre de consolidation sont présentés comme suit :

- Toute les entreprises consolidées appartiennent au périmètre de la consolidation ;
- Les méthodes de consolidation fait selon le pourcentage de contrôle est conforme à la réglementation ;

❖ Au niveau de la SARL :

- Les titres de participation des deux EURL sont comptabilisés dans les actifs financiers à leurs valeurs nominales sans les frais d'acte.
- Les titres sont conformes aux statuts des deux EURL.
- Les prises de participations sont enregistrées dans les comptes « 261 »
- La dépréciation des titres sont évalués suivant le niveau des fonds propres de chaque entreprise.
- Le contrôle des encaissements des dividendes est effectué sur la base des données financières (caisse et banques).

❖ Au niveau des deux EURL :

- Le contrôle des modifications des capitaux est effectué sur la base des statuts des deux EURL
- Les fonds propres sont évalués sur la base des résultats gardés par l'associé unique et approuvé par l'AGO.
- Le contrôle des opérations intra-groupe et de liaisons
- Le contrôle du plan comptable et du respect des règles et méthodes d'évaluation préconisé par le groupe afin de garantir l'harmonisation des bilans.
- L'analyse des comptes et l'inventaire des immobilisations,
- Le contrôle des méthodes d'amortissement et de dépréciation des titres de participation

2.1.3 Les retraitements préalables à la consolidation

Les retraitements préalables à la consolidation sont nombreux, et cela selon le périmètre du groupe. Dans notre cas, la détention du capital des deux EURL par la SARL est à 100% ; à cet effet les comptes des deux EURL sont intégrés globalement dans le bilan de la SARL ; Comme on peut le présenter dans les tableaux du bilan et compte de résultat à grande masse suivant :

Tableau 11 : Bilan des trois entreprises et cumulé par masse.

ACTIF	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
Actif non Courant	716 714 707,94	113 627 222,13	10 614 548,04	840 956 478,11
Actif Courant	116 605 530,71	70 475 544,44	16 722 575,25	203 803 650,40
Total Actif	833 320 238,65	184 102 766,57	27 337 123,29	1 044 760 128,51

PASSIF	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
Capitaux propres	620 938 910,34	127 522 541,38	-54 580 794,19	693 880 657,53
Passif non Courant	104 255 710,10	7 859 209,12	0,00	112 114 919,22
Passif Courant	108 125 618,21	48 721 016,07	81 917 917,48	238 764 551,76
Total Passif	833 320 238,65	184 102 766,57	27 337 123,29	1 044 760 128,51

Source : réalisé par les étudiantes

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Tableau 12 : compte de résultat des trois entreprises et cumulé par masse.

C-R	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
Production de l'exercice	5 310 000,00	10 762 344,54	3 282 073,77	19 354 418,31
Consommation de l'exercice	-2 182 157,26	-1 205 526,48	-3 427 529,34	-6 815 213,08
Valeur ajoutée d'exploitation	3 127 842,74	9 556 818,06	-145 455,57	12 539 205,23
Excédent brut d'exploitation	-3 471 912,40	3 340 786,72	-3 039 330,14	-3 170 455,82
Résultat opérationnel	54 814 108,65	1 247 234,77	-143 324 838,20	-87 263 494,78
Résultat financier	-664 165,19	0,00	-291 539,13	-955 704,32
Résultat ordinaire avant impôts	54 149 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 219 199,10
Total des produits des activités ordinaires	152 986 509,87	10 762 344,54	3 282 128,78	167 030 983,19
total des charges des activités ordinaires	-98 846 566,41	-9 515 109,77	-146 898 506,11	-255 260 182,29
Résultat Net des activités ordinaires	54 139 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 229 199,10
Résultat net de l'exercice	54 139 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 229 199,10

Source : établis par les étudiantes

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

2.2 Audit des opérations de consolidation

Les opérations de consolidations des trois bilans consistent en trois points

- A. Elimination des opérations intragroupes
- B. Traitement des écarts de première consolidation
- C. Traitement des titres de participation
- D. Les états financiers consolidés

2.2.1 Analyse des rubriques du bilan et des comptes de résultat avant retraitement

2.2.1.1 Bilan et comptes de résultat avant retraitement

Tableau 13 : Bilan et comptes de résultat avant retraitement.

ACTIF	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
<u>ACTIF NON COURANTS</u>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négative				
Immobilisations incorporelles	326 180,00			326 180,00
Immobilisations corporelles				0,00
Terrains	60 875 000,00			60 875 000,00
bâtiment	195 357 990,71	2 270 464,20	4 500 000,00	202 128 454,91
Autres immobilisations corporelles	17 931 256,67	109 219 040,69	6 114 548,04	133 264 845,40
Immobilisations en concession				0,00
Immobilisation en cours	336 080 997,81	2 137 717,24		338 218 715,05
Immobilisations financières				0,00
Titres mis en équivalence	105 000 000,00			105 000 000,00
Depreciation des titres	-54 580 794,19			-54 580 794,19
Aures participations et créances rattachées				0,00
Autres titres immobilisés				0,00
Prêt et autes actifs financiers non courants	3 904 294,42			3 904 294,42
Impôts différés actif				0,00
Comptes liaison	51 819 782,52			51 819 782,52
TOTAL ACTIF NON COURANT	716 714 707,94	113 627 222,13	10 614 548,04	840 956 478,11
<u>ACTIF COURANT</u>				
Stocks et encours			3 282 073,77	3 282 073,77
Créance et emplois assimilés				
Clients	34 385 832,67	42 228 500,00		76 614 332,67
Autres débiteurs	35 470 002,94	8 749 886,84	1 899 762,55	46 119 652,33
Impôt et assimilés	43 290 830,86	3 599 064,40	1 476 207,23	48 366 102,49
Autres créances et emplois assimilés				0,00
Disponibilités et assimilés				0,00
Placement et autres actifs financiers courants				0,00
Trésorerie	3 458 864,24	15 898 093,20	10 064 531,70	29 421 489,14
TOTAL ACTIF COURANT	116 605 530,71	70 475 544,44	16 722 575,25	203 803 650,40
TOTAL GENERAL ACTIF	833 320 238,65	184 102 766,57	27 337 123,29	1 044 760 128,51

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

PASSIF	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
CAPITAUX PROPRES				
capital emis	540 000 000,00	100 000 000,00	5 000 000,00	645 000 000,00
capital non appelé				
primes et réserves- réserves conbsolidées(1)	997 766,90	527 015,70	784 935,97	2 309 718,57
ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence(1)				
Résultat net- Résultat net part du groupe(1)	108 720 737,65	1 247 234,77	-143 616 377,33	-33 648 404,91
Autres capitax propres-Repport à nouveau	-28 779 594,21	659 198,61	59 574 987,34	31 454 591,74
Compte de liaison		25 089 092,30	23 675 659,83	48 764 752,13
Part de la société consolidante(1)				
part des minoritaires(1)				
TOTAL I	620 938 910,34	127 522 541,38	-54 580 794,19	693 880 657,53
PASSIFS NON-COURANTS				
Emprunts et dettes financieres	102 740 215,10	7 859 209,12		110 599 424,22
impôts (différés et provisionnée	1 515 495,00			1 515 495,00
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatée d'avance				
TOTAL II	104 255 710,10	7 859 209,12		112 114 919,22
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachée	5 662 595,18	6 468 592,02	24 557 085,70	36 688 272,90
impôts	5 250 405,18	6 533 177,64	46 817 785,44	58 601 368,26
Autres dettes	86 355 788,72	33 898 360,30	6 938 274,57	127 192 423,59
Trésorerie	10 856 829,13	1 820 886,11	3 604 771,77	16 282 487,01
TOTAL III	108 125 618,21	48 721 016,07	81 917 917,48	238 764 551,76
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	833 320 238,65	184 102 766,57	27 337 123,29	1 044 760 128,51

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Compte de résultat	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
Ventes et produits annexes	5 310 000,00	10 762 344,54		16 072 344,54
Variation stocks produits finis et en cours			3 282 073,77	3 282 073,77
Production immobilisée				
subventions d'exploitation				
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	5 310 000,00	10 762 344,54	3 282 073,77	19 354 418,31
Achats consommés		-614 391,59	-2 980 910,69	-3 595 302,28
Sérvices extérieurs et autres consommations	-2 182 157,26	-591 134,89	-446 618,65	-3 219 910,80
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2 182 157,26	-1 205 526,48	-3 427 529,34	-6 815 213,08
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	3 127 842,74	9 556 818,06	-145 455,57	12 539 205,23
Charges de personnel	-6 599 074,14	-6 214 221,34	-2 892 913,07	-15 706 208,55
Impôts, taxes et versements assimilés	-681	-1 810,00	-961,50	-3 452,50
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-3 471 912,40	3 340 786,72	-3 039 330,14	-3 170 455,82
Autres produits opérationnels	147 676 509,87		55,01	147 676 564,88
Autres charges opérationnelles	-27 860 918,69	-10 000,00	-138 871 381,85	-166 742 300,54
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-61 529 570,13	-2 083 551,95	-1 414 181,22	-65 027 303,30
Reprise sur pertes de valeur et provisions				0,00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	54 814 108,65	1 247 234,77	-143 324 838,20	-87 263 494,78
Produits financiers				
Charges financiers	-664 165,19		-291 539,13	-955 704,32
VI-RESULTAT FINANCIER	-664 165,19		-291 539,13	-955 704,32
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)	54 149 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 219 199,10
Impôts exigible sur résultat	-10 000,00			-10 000,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires				0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	152 986 509,87	10 762 344,54	3 282 128,78	167 030 983,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-98 846 566,41	-9 515 109,77	-146 898 506,11	-255 260 182,29
VII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	54 139 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 229 199,10
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)				0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)				0,00
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE				0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	54 139 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 229 199,10

Source : établis par les étudiantes

2.2.1.2 Explication des soldes avant retraitement

Avant traitement des éléments du bilan et de compte de résultat, il est important d'effectuer une analyse sommaire des postes du bilan :

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

L'actif non courant

- **Le terrain**, tel que présentée dans le bilan, affiche une valeur nette de 60 875 000 DA, dont la valeur d'acquisition est comptabilisée avec un montant de 15 827 500 DA et réévaluer pour une valeur de 45 047 500 DA.

Le terrain figurant au bilan de la SARL est un actif acquis en concession et l'entreprise ne dispose pas d'un acte juridique de propriété définitif hors la réévaluation de la concession n'est pas réglementée.

Ce montant doit être comptabilisé dans le compte « **22 - immobilisations en concessions** » au lieu de compte « 211 – Terrains ».

Le terrain en question a fait objet de réévaluation en 2018. L'écart de réévaluation ne peut être constaté dans le compte « Ecart de réévaluation 105 » suivant les dispositions du code comptable SCF.

- **Compte de liaison** : Ce compte utilisé dans les opérations relie les unités et non pas entre les filiales. Dans notre cas, ce compte est utilisé dans les opérations intra-groupes

Ce compte ne peut pas afficher de solde en fin d'année sauf si une opération est constatée dans une filiale et sa contrepartie est omis dans l'autre. Son annulation dans la consolidation est obligatoire.

L'actif courant

- Des erreurs de positionnement des comptes dans les rubriques du bilan.

En effet le bilan consolidé affiché en actif, un solde de 42 318 656,59 DA dans la rubrique « Autre débiteur » et un solde 45 359 284,21 DA dans la rubrique « Impôts et assimilé », hors les soldes de ces deux postes dans les bilans des filiales affichent des totaux suivants :

Rubriques	Total Filiales	Solde consolidation	Ecart
Autres débiteurs	46 119 652,33	42 318 656,59	3 800 995,74
Impôt et assimilés	48 366 102,49	45 359 284,21	3 006 818,28

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

- La différence affichée dans la rubrique « Autres débiteurs » est expliquée par
- L'écart dans la rubrique « Impôts et assimilés » est justifié par la position de compte 445660 « TVA sur achats » qui est créditeur dans la filiale (EURL 2) donc positionné au passif de l'entreprise et son solde qui est débiteur au niveau du bilan consolidé.

Les opérations intra-groupes :

- Au niveau des comptes clients de l'EURL « 2 » figure des créances détenues pour le compte de la SARL pour un total de 138 871 381,85 DA. Cette valeur est soldée au niveau de l'EURL « 2 » dans le compte de charges
- Par contre au niveau de la SARL, le solde de la dette envers l'EURL est de l'ordre de 147 676 509,87 DA. Un écart de **8 805 128,02** DA, il s'agit de la TVA qui a fait objet d'annulation. Ce montant doit faire objet d'analyser et d'assainissement lors du passage vers la SPA.

Disponibilités et assimilés

- La disponibilité de l'EURL « 1 » affiche un solde créditeur d'un montant de 1 167 532,33 DA. En utilisant le même compte au niveau de des deux EURL, le solde est passé au débit lors de la consolidation ce qui explique l'écart entre les cumules et la consolidation.

Cet écart est retraité lors de la consolidation.

Les fonds propres :

- Les fonds propres de là l'EURL « 2 » sont négatifs. Une provision pour dépréciation des titres de participation est constituée au niveau de la SARL.
- Les reports à nouveaux des trois entreprises ne feront pas d'objet de retraitement pour des raisons unification du tableau d'amortissement et de centralisation des immobilisations dans la SARL. Egalement, les trois entreprises ne réalisent pas d'opérations en devise. Donc, il y'a pas de compte de devise à réajuster.
- Les liaisons inter-unités sont portées au fonds propres par erreurs. Ce compte est utilisé pour enregistre les opérations inter-unité. Hors les opérations intra-groupes sont portés dans les comptes « 45- Opérations groupes ». Ce poste est soldé en fin d'année.

Le passif non courant :

- Il s'agit des emprunts bancaires et crédit-bail consolidé. Aucun traitement n'est prévu pour ce poste.

Le passif courant :

- Les dettes fournisseurs a fait objet d'analyse.
- Le poste fournisseur est soldé par les opérations de réciprocité ; le compte fournisseur dans le bilan de la SARL est soldé dans le compte de produit
- Le poste « Autres débiteurs » a connu une harmonisation des comptes

2.2.2 Traitement des opérations de consolidation

2.2.2.1 Elimination des opérations intragroupes

Les comptes des opérations intra-groupes sont éliminés selon la méthode de consolidation utilisée. Les opérations intragroupes traitées au niveau des filiales sont :

- Au niveau de la SARL : Solde du compte fournisseurs EURL 2 pour un montant de 147 676 509,87 DA
- Au niveau de la EURL « 2 » solde de la créance sur client SARL pour un montant de 138 871 381,85 DA
- Les liaisons interne-unités ; ces comptes ne sont pas soldés au niveau des deux filiales SARL et EURL2

Vérifications et réserves du commissaire aux comptes

- Les contrôles effectués par le CAC font ressortir un écart de 8 805 128,02 DA entre la dette au niveau de la SARL et la créance au niveau de l'EURL2. Cet écart fera objet d'analyse et de régularisation dans la comptabilité de la SPA.
- La vérification des postes de liaisons par le commissaire aux comptes fait ressortir une réserve pour l'écart de 3055030,39 DA qui n'est pas réconcilié. Le CAC a fait ressorti également une réserve sur l'utilisation des comptes de liaisons au lieu des comptes « Opération Groupe » erreur comptable

2.2.2.2 Traitement des écarts de première consolidation

Dans notre cas, les filiales sont intégrées globalement, de ce fait les opérations d'éliminations sont effectuées à 100%.

2.2.2.2.1 Analyse des opérations de consolidation

A. Constatations des travaux en cours non facturée

Cette opération soit est régularisé au niveau des filiales comme suit :

Au niveau de la SARL

234	180	Immobilisation en cours Liaison interne-unité Constatation des facteurs de travaux	3 282 073,77	3 282 073,77
-----	-----	--	--------------	--------------

Au niveau de l'EURL 2

180	33	Liaison interne-unité Stocks travaux en cours Constatation des facteurs de travaux	3 282 073,77	3 282 073,77
-----	----	--	--------------	--------------

Soit au niveau de la consolidation comme suit :

Le compte stock représente des travaux en cours réalisée par l'EURL 2 au profit de la SARL.

Ce montant est transféré dans le compte immobilisations en cours

234	334	Immobilisation en cours Stocks en cours Facturation des travaux	3 282 073,77	3 282 073,77
-----	-----	---	--------------	--------------

B. Solde du compte liaison inter unité

Au niveau du bilan consolidation

182	180 401	Liaison interne-unité débit Liaison interne-unité Fournisseur EUR2 Annulation des poste liaison	51 819 782,52	48 764 752,13 3055030,39
-----	------------	--	---------------	-----------------------------

C. Le solde impôts et assimilés (en Actif) et Impôts (au Passif)

Un solde de 3 006 818,28 DA positionné au niveau de la filiale EURL 1 au crédit dans un compte « 444 » hors ce compte affiche un solde débiteur lors de la consolidation.

Cet écart est engendré par l'utilisation d'un compte débiteur au niveau de la SARL et créditeur au niveau de l'EURL 2

D. Le solde autre débiteur (En Actif) et Autres dettes (Au passif)

Le solde de 3 800 995,74 DA positionné au niveau de l'EURL 2 dans le compte « 467 » en position créditeur, Hors lors de la consolidation, ce montant est soldé par le débit du même compte au niveau de la SARL.

2.2.2.2.2 Vérifications et réserves du commissaire aux comptes

A l'exception des liaisons inter-unité qui a fait objet de remarque par le commissaire aux comptes, les erreurs de positionnement des comptes impôts, autres débit, autre dettes et disponibilité n'ont pas fait objet de réserves ou de remarque.

Seule une réserve générale d'assainissement qui est inscrite dans le rapport du CAC.

1.1.1. Traitement des titres de participation

La vérification des statuts ne fait ressortir aucune anomalie

Par contre les fonds propres de l'EURL2 sont négatifs, donc une dépréciation est constatée au niveau du bilan de la SARL

Donc aucun retraitement des titres n'est prévu dans notre cas.

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

1.1.2. Les états financiers consolidés

Tableau 14 : Bilan consolidé de la SPA.

ACTIF	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL	RETRAITEMENT	TOTAL SPA
ACTIF NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négative						
Immobilisations incorporelles	326 180,00			326 180,00		326 180,00
Immobilisations corporelles				0,00		0,00
Terrains	60 875 000,00			60 875 000,00		60 875 000,00
bâtiment	195 357 990,71	2 270 464,20	4 500 000,00	202 128 454,91		202 128 454,91
Autres immobilisations corporelles	17 931 256,67	109 219 040,69	6 114 548,04	133 264 845,40		133 264 845,40
Immobilisations en concession				0,00		0,00
Immobilisation en cours	336 080 997,81	2 137 717,24		338 218 715,05	3 282 073,77	341 500 788,82
Immobilisations financières				0,00		0,00
Titres mis en équivalence	105 000 000,00			105 000 000,00		105 000 000,00
Depreciation des titres	-54 580 794,19			-54 580 794,19		-54 580 794,19
Aures participations et créances rattachées				0,00		0,00
Autres titres immobilisés				0,00		0,00
Prêt et autes actifs financiers non courants	3 904 294,42			3 904 294,42		3 904 294,42
Impôts différés actif				0,00		0,00
Comptes liaison	51 819 782,52			51 819 782,52	-51 819 782,52	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT	716 714 707,94	113 627 222,13	10 614 548,04	840 956 478,11	-51 819 782,52	792 418 769,36
ACTIF COURANT						
Stocks et encours			3 282 073,77	3 282 073,77	-3 282 073,77	0,00
Créance et emplois assimilés						
Clients	34 385 832,67	42 228 500,00		76 614 332,67		76 614 332,67
Autres débiteurs	35 470 002,94	8 749 886,84	1 899 762,55	46 119 652,33	-3 800 995,74	42 318 656,59
Impôt et assimilés	43 290 830,86	3 599 064,40	1 476 207,23	48 366 102,49	-3 006 818,28	45 359 284,21
Autres créances et emplois assimilés				0,00		0,00
Disponibilités et assimilés				0,00		0,00
Placement et autres actifs financiers courants				0,00		0,00
Trésorerie	3 458 864,24	15 898 093,20	10 064 531,70	29 421 489,14	-1 167 532,33	28 253 956,81
TOTAL ACTIF COURANT	116 605 530,71	70 475 544,44	16 722 575,25	203 803 650,40	-11 257 420,12	192 546 230,28
TOTAL GENERAL ACTIF	833 320 238,65	184 102 766,57	27 337 123,29	1 044 760 128,51	-63 077 202,64	984 964 999,64

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

PASSIF	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL	RETRAITEMENT	TOTAL SPA
CAPITAUX PROPRES						
Capital emis	540 000 000,00	100 000 000,00	5 000 000,00	645 000 000,00		645 000 000,00
Capital non appelé						
Primes et réserves- réserves conbolidées(1)	997 766,90	527 015,70	784 935,97	2 309 718,57		2 309 718,57
Ecart de réévaluation						
Ecart d'équivalence(1)						
Résultat net- Résultat net part du groupe(1)	108 720 737,65	1 247 234,77	-143 616 377,33	-33 648 404,91		-33 648 404,91
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-28 779 594,21	659 198,61	59 574 987,34	31 454 591,74		31 454 591,74
Compte de liaison		25 089 092,30	23 675 659,83	48 764 752,13	-48 764 752,13	0,00
Part de la société consolidante(1)						
part des minoritaires(1)						
TOTAL I	620 938 910,34	127 522 541,38	-54 580 794,19	693 880 657,53	-48 764 752,13	645 115 905,40
PASSIFS NON-COURANTS						
Emprunts et dettes financieres	102 740 215,10	7 859 209,12		110 599 424,22		110 599 424,22
Impôts (différés et provisionnée	1 515 495,00			1 515 495,00		1 515 495,00
Autres dettes non courantes						
Provisions et produits constatée d'avance						
TOTAL II	104 255 710,10	7 859 209,12		112 114 919,22		112 114 919,22
PASSIFS COURANTS						
Fournisseurs et comptes rattachée	5 662 595,18	6 468 592,02	24 557 085,70	36 688 272,90	-3 055 030,39	33 633 242,51
Impôts	5 250 405,18	6 533 177,64	46 817 785,44	58 601 368,26	-3 006 818,28	55 594 549,98
Autres dettes	86 355 788,72	33 898 360,30	6 938 274,57	127 192 423,59	-3 800 995,74	123 391 427,85
Trésorerie	10 856 829,13	1 820 886,11	3 604 771,77	16 282 487,01	-1 167 532,33	15 114 954,68
TOTAL III	108 125 618,21	48 721 016,07	81 917 917,48	238 764 551,76	-7 975 346,35	227 734 175,02
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	833 320 238,65	184 102 766,57	27 337 123,29	1 044 760 128,51	-56 740 098,48	984 964 999,64

Source : établis par les étudiantes

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Tableau 15 : Compte de résultat consolidé de la SPA.

Le compte de résultat n'a pas connu de modification ou de retraitement.

Compte de résultat	SARL	EURL 1	EURL 2	CUMUL
Ventes et produits annexes	5 310 000,00	10 762 344,54		16 072 344,54
Variation stocks produits finis et en cours			3 282 073,77	3 282 073,77
Production immobilisée				
subventions d'exploitation				
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	5 310 000,00	10 762 344,54	3 282 073,77	19 354 418,31
Achats consommé		-614 391,59	-2 980 910,69	-3 595 302,28
Sévice extérieurs et autres consommations	-2 182 157,26	-591 134,89	-446 618,65	-3 219 910,80
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2 182 157,26	-1 205 526,48	-3 427 529,34	-6 815 213,08
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	3 127 842,74	9 556 818,06	-145 455,57	12 539 205,23
Charges de personnel	-6 599 074,14	-6 214 221,34	-2 892 913,07	-15 706 208,55
Impôts, taxes et versements assimilés	-681	-1 810,00	-961,50	-3 452,50
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-3 471 912,40	3 340 786,72	-3 039 330,14	-3 170 455,82
Autres produits opérationnels	147 676 509,87		55,01	147 676 564,88
Autres charges opérationnelles	-27 860 918,69	-10 000,00	-138 871 381,85	-166 742 300,54
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-61 529 570,13	-2 083 551,95	-1 414 181,22	-65 027 303,30
Reprise sur pertes de valeur et provisions				0,00
V-RESULTAT OPERATIONNEL	54 814 108,65	1 247 234,77	-143 324 838,20	-87 263 494,78
Produits financiers				
Charges financiers	-664 165,19		-291 539,13	-955 704,32
VI-RESULTAT FINANCIER	-664 165,19		-291 539,13	-955 704,32
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS(V+VI)	54 149 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 219 199,10
Impôts exigible sur résultat	-10 000,00			-10 000,00
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires				0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	152 986 509,87	10 762 344,54	3 282 128,78	167 030 983,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-98 846 566,41	-9 515 109,77	-146 898 506,11	-255 260 182,29
VII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	54 139 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 229 199,10
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)				0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)				0,00
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE				0,00
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	54 139 943,46	1 247 234,77	-143 616 377,33	-88 229 199,10

Source : établis par les étudiantes

2.2.3 Les résultats de l'audit des comptes consolidés

Sur la base des réserves et remarques constatés au niveau du rapport du commissaire aux comptes, une synthèse est présentée dans le tableau suivant :

Tableau 16 : Résultat de l'audit.

Réserves	Echéance
<p><u>Analyse des comptes et assainissement :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'absence d'analyse et d'assainissement des comptes de dettes et créances : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Créance : 171 100 087.49 DA ; ✓ Dettes : 222 482 064.75 DA ; 	30 juin 2022
<p><u>Immobilisation</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Certaines opérations nécessitent un reclassement tel que l'acquisition de véhicule, matériel informatique et agencement imputés dans les comptes autres immobilisation au lieu de comptes appropriés. Le fichier des immobilisations doit être mis à jour et la codification doit être unifiée pour toutes les filiales 	30 juin 2022
<p><u>Compte de liaison</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'utilisation de ce compte pour l'enregistrement des opérations intragroupe n'est pas appropriée. Le comptes de liaison devait être soldé cela dénote le non rapprochement et analyse de ces comptes. 	
<p><u>Comptes fournisseurs 36 688 272.90 DA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'examen de soldes individuels des comptes fournisseurs a permis de relever des soldes anormalement débiteurs. Cette situation s'explique souvent par la comptabilisation des règlements des dettes et l'omission de constatation des factures correspondantes. <p>Il est recommandé l'analyse détaillée de ces soldes afin d'en assurer leur réajustement et l'assainissement.</p>	30 juin 2022

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Réserves	Echéance
<p><u>Comptes Impôts 58 601 368.26 DA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'ensemble des comptes de dettes fiscales nécessite une analyse et un assainissement. 	30 juin 2022
<p><u>Autres dettes 127 192 423.59 DA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Le solde de ce compte remonte à l'exercice antérieur. Il y'a lieu de le justifier par des documents probant, PV d'AGEX ou reconnaissance de dettes s'il s'agit d'apports à rembourser, il y a lieu de procéder à l'apurement de ces comptes. 	30 juin 2022
<p><u>Compte client 76 614 332.67 DA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'absence d'analyse des soldes au 31/12/2021 ne permet pas de s'assurer que l'ensemble de ces créances sont réelles et détenues par la SPA à cette date, il est recommandé une analyse détaillée par solde, facture et date pour en assurer un meilleur suivi. 	30 juin 2022
<p><u>Compte débiteurs divers : 46 119 652.33 DA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Le solde de ces comptes représente les avances accordées aux fournisseurs de stocks et services ainsi que le règlement d'avances sur salaires. Il est recommandé l'analyse détaillée du solde de ces comptes pour assurer l'existence réelle de cette créance et un meilleur suivi de ces avances. Les dépenses en attente d'imputation remontent aux exercices antérieurs elles doivent être apurées durant l'exercice qui suit leur constatation. 	30 juin 2022
<p><u>Impôts et assimilés 48 366 102.49 DA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'ensemble des soldes doivent faire l'objet d'une analyse pour leur assainissement. 	30 juin 2022
<p><u>Les titres de participation</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Il est important de procéder à la régularisation de la situation nette de l'EURL2 	

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Réserves	Echéance
<p><u>Comptes trésorerie</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Ces soldes ne correspondent pas ceux figurants sur les relevés bancaires à la date du 31/12/2021. • Cette situation nécessite l'établissement d'un état de rapprochement des opérations figurant sur les documents comptables et les relevés bancaires afin d'appréhender le solde réel de la trésorerie au 31/12/2021. • L'absence d'analyse et de régularisation des opérations de trésorerie ne permet pas un suivi adéquat des avoirs de la SPA. • L'existence de solde en fin d'exercice dénote l'absence de suivi des décaissements et encaissements, ce compte utilisé temporairement devait être soldé en fin d'exercice. 	<p>30 juin 2022</p>
<p><u>Caisse</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Le PV d'arrêté de caisse n'a pas été présenté pour la justification de ce solde. Au 31/12/2021, par mesure de prudence il est recommandé l'utilisation de règlement bancaires et de limiter la détention de liquidité en caisse. 	<p>30 juin 2022</p>
<p><u>L'organisation de la comptabilité</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • La comptabilité nécessite une réorganisation pour une prise en charge efficace des besoins des utilisateurs des états financiers • La mise à jour des livres et obligatoire <p>La SARL n'est pas soumise aux conditions de consolidation même s'elle détient 100% du capital des autres entreprises.</p> <p>Il y'a lieu de modifier la forme juridique de la SARL et de la transformer en SPA</p>	<p>Janvier 2022</p>

Source : établis par les étudiantes

Conclusion du chapitre III

L'audit des comptes consolidés nécessite une connaissance approfondie du droit des sociétés, de la fiscalité et des règles de gestion du portefeuille financier des entreprises.

L'auditeur légal, dans sa mission, veille au respect des conditions de consolidation en plus du choix des méthodes et des principes comptables.

Le cas étudié illustre la démarche de l'auditeur pour arriver à certifier les comptes consolidés. L'ensemble des réserves est remarqué sont centralisés au tour des opérations de regroupement des comptes. Hors les conditions de consolidation ne sont pas réunis dans le cas d'une SARL.

De ce qui est étudié dans ce cas, la réponse aux questions posées au début de ce chapitre peut être résumée dans les points suivants :

1. Est-ce que toutes les prises de participation sont considérées comme des groupes ?

La consolidation des comptes de l'ensemble d'entreprise doit respecter les exigences et procédures préconisées dans le code de commerce et du code des impôts.

2. Est-ce que les sociétés mères possédant 100% du capital des autres entreprises sont tenues de présenter leurs états financiers consolidés ?

Les conditions prévues dans le code de commerce doivent être respect même si les propriétaires demandent des informations plus approfondie des activités des entreprises dont leur entreprise a pris des participations.

Le cas de la SARL présente toutes les erreurs des consolidations

3. Tous les états financiers consolidés sont soumis à l'audit ?

L'audit des comptes consolidés sont liés aux conditions de l'audit des comptes. Toute SARL ou SPA est soumise au contrôle périodique d'un commissaire aux comptes.

Donc en conclusion, les comptes combinés ou consolidé sont en totalité soumise à l'audit légale de faite.

4. Quelle forme d'audit adapté aux états financiers consolidés ?

Le choix de la démarche de l'auditeur pour certifier les comptes consolidés dépendra de ses connaissances du domaine audit mais aussi de ses compétences.

Avant de mettre en place un programme d'audit des comptes consolidé, on doit s'assurer que l'auditeur connaît parfaitement le domaine audité.

CHAPITRE III : Audit des comptes consolidés du groupe cas SPA « Mixte privée/Publique »

Ensuite, l'auditeur s'intéresse aux choix des périmètres et des méthodes de consolidations. Par contre la qualité des soldes inscrits aux bilans des entreprises consolidées est sous la responsabilité des commissaires aux comptes de chaque filiale

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE

La consolidation des comptes est une technique qui permet de regrouper les comptes individuels d'un ensemble de sociétés comprise dans le même périmètre de consolidation comme s'il s'agit d'une seule entité économique.

Les comptes consolidés consistent donc à fournir des renseignements significatifs de l'ensemble du groupe afin de donner une vision sur la réalité financière et économique du groupe, et par la suite établir une liasse fiscale consolidées : bilan, comptes résultat, tableau de variation de capitaux propres, tableaux de flux de trésorerie consolidés.

N'entrent dans le périmètre de consolidation que les entreprises sur lesquelles la société consolidante exerce un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable.

La détermination des méthodes de consolidation repose sur la nature de contrôles appliqués par la société mère sur ces filiales. Ensuite la collecte des informations se fait au niveau de chaque société intégrée dans le groupe par l'établissement d'une liasse de consolidation fixe et unique pour toutes les entreprises du groupe, en effet chaque société doit reporter ses comptes sociaux, ainsi que certains détails de ses comptes comme les détails sur les transactions effectuées avec les sociétés du groupe.

Les états financiers consolidés doivent être certifié par un professionnel compétant en suivant la démarche d'audit des comptes consolidés selon les normes NAA.

L'objectif principale de l'audit des comptes consolidées est de s'assurer que les états financiers consolidés reflètent l'image fidèle de la situation financière et des résultats réalisés par le groupe de sociétés, vérifier l'exhaustivité de l'élimination des comptes intragroupe, et la correcte réalisation des opérations de consolidation.

Pour aboutir à cet objectif l'auditeur doit vérifier et s'assurer que les données et les informations à utiliser sont issus des entreprises consolidées ont été établis conformément au référentiel comptable applicable choisi par le groupe.

A cet égard l'auditeur pour réussir son audit, il doit en premier lieu de planifier sa mission et l'orienter correctement et cela par une prise de connaissance générale du groupe ainsi que tous les éléments liés au contrôle interne ; à la fin l'auditeur récapitule les résultats de cette étape dans un document appelé plan de mission.

CONCLUSION GENERALE

Après avoir planifié sa mission, l'auditeur procède à la mise en œuvre du contrôle des comptes qui regroupe ; le contrôle du périmètre de consolidation, des entreprises consolidées et des opérations de consolidation.

A la fin l'auditeur achève son audit par l'élaboration d'un rapport certifié sur les comptes consolidés.



La bibliographie

Bibliographie

Livre :

- 1- BENAIBOUCHE Mohand Cid, La comptabilité général en normes du nouveau SCF, Office des publications universitaire Alger, 2013.
- 2- Bernard GRAND et Bernard VERDALLE « Audit comptable et financier », Ed Economica 1999.
- 3- Bonnier Carole, comptabilité financière des groupes, Gualino éditeur, Paris, 2006.
- 4- C.Maillet-Baudrier, Technique de consolidation, FOUCHER, Paris, 2007.
- 5- Collectif EPBI, Système comptable financier, Ed Page bleu, Algérie, 2008 Page :6.
- 6- François COLINET, Simon PAOLI, Pratiques des comptes consolidés, Ed DUNOD, Paris, 2005.
- 7- Jean-Emmanuel Combes et Marie-Christine Labrousse, audit financier et contrôle de gestion, publie union, France, 1997.
- 8- Jean-Michel Palou, manuel de consolidation principes et pratique 3^{ème} édition, groupe revue fiduciaire, Paris, 2003.
- 9- Karine CERRADA, Yves DE RONGE, Michel DE WOLF, Michel GATZ, Comptabilité et analyse des états financiers, Ed DeBoeck, Bruxel, 2014.
- 10- Manuels de comptabilité financière édition 2013 conforme à la loi 11-07 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier.
- 11- Rabah TAFIGHOULT, le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes, 1^{er} édition, Aurès Emballage, 2015, Algérie
- 12- Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Dalloz, 1999, Paris.
- 13- Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Ed DUNOD, Paris, 2012.
- 14- TAZDAIT Ali, Maitrise du système comptable financier, 1^{ère} édition, ACG, Alger, 2009.

Sites internet :

- 1- Code de Commerce Algérien.
- 2- [http : // www.ONS.dz](http://www.ONS.dz)
- 3- Journal officiel de la République Algérienne.
- 4- www.cnc.dz .
- 5- www.Mfdgi.gov.dz.
- 6- <http://www.procomptable.com>,

Articles et revues :

- 1- Dr. Saidi Yahia Dr Berrehouma Abdelhamid, présentation des Etats financiers dans le nouveau système financier et comptable algérien 2009.journal.
- 2- Djelloul Boudir, consolidation des comptes comparatif, SCF-IFRS édition Sahel,2013.
- 3- Nacer-Eddine SADI, Ali MAZOUZ, la pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Edition Société Nationale de Comptabilité, Alger, 1993.
- 4- La loi 10-01 du 16 Radjab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- 5- Le commissaire aux comptes et audit des comptes consolidé, Collection notes d'information, CCNC, Paris, 2011.

*Listes des tableaux et
figures*

Liste des figures

Figure 1: les catégories de liens de participation.	21
Figure 2 : Schéma de la structure du périmètre de consolidation.	25
Figure 3 : Les différents niveaux de contrôle dans le groupe.	27
Figure 4 : Organigramme.	30
Figure 5: pourcentage contrôle.	30
Figure 6 : pourcentage d'intérêt.	32
Figure 7: Démarche centralisé.	44
Figure 8 : Démarche d'audit.	62
Figure 9 : Formation de langue et vente matériel informatique	85
Figure 10: Formation professionnelle	86
Figure 11 :Entreprise des travaux de bâtiment tous corps d'état (ETB-TCE)	86
Figure 12 : Le nouvel Organigramme de la SPA	87
Figure 13 :Répartition des parts sociales obtenues	88
Figure 14 : Les procédures de la consolidation	91
Figure 15 : Périmètre de participation du groupe SPA net station	91

Listes de tableaux

Tableau 1 : Caractéristiques qualitatives	12
Tableau 2 : les utilisateurs des états financiers.	17
Tableau 3: Actif du bilan.	48
Tableau 4: Passif du bilan.	50
Tableau 5: Compte résultat.	51
Tableau 6: Tableau de variation des capitaux propre.	52
Tableau 7: Tableau de flux trésorerie.	53
Tableau 8 : Données générales sur les entreprises composant le groupe.	83
Tableau 9 : Répartition des parts sociales obtenues.	87
Tableau 10: périmètre et méthodes de consolidation.	92
Tableau 11 : Bilan des trois entreprises et cumulé par masse.	94
Tableau 12 : compte de résultat des trois entreprises et cumulé par masse.	95
Tableau 13 :Bilan et comptes de résultat avant retraitement.	96
Tableau 14 : Bilan consolidé de la SPA.	104
Tableau 15 : Compte de résultat consolidé de la SPA.	106
Tableau 16 : Résultat de l'audit.	107



Table des matières

Remerciement	
Dédicace	
Liste des abréviations	
Introduction générale	
Chapitre I : Généralité sur les états et leur processus de consolidation.	
Section 1 : Présentation des états financiers individuels selon SCF	9
1.1 Les textes législatifs et réglementaire Algérien	10
1.2 Définition des états financiers	11
1.3 Les caractéristiques qualitatives	11
1.4 Les États financiers individuels	12
1.4.1 Le bilan	12
1.4.2 Le compte de résultat	14
1.4.3 Tableau de flux de trésorerie	14
1.4.4 Tableau de variation de capitaux propre	15
1.4.5 Annexes	15
1.5 Les principes de base de la comptabilité retenu par le SCF	16
- Continuité d'exploitation	16
- Périodicité	16
- Indépendance des exercices	16
- Convention de l'entité	16
- Convention de l'unité monétaire	16
- Principe de prudence	16
- Principe de permanence des méthodes	16
- Méthodes d'évaluation (convention du coût historique)	16
- Intangibilité du bilan d'ouverture	16
- Non compensation	16
- Image fidèle	16
- Importance relative	16
1.6 Les utilisateurs des états financiers	16
Source : établis par les étudiantes	17
1.7 Le rôle des états financiers	17
Section 2 Consolidation et présentation des comptes consolidés	18
2.1 Définition du groupe de société selon différents droits Algériens	18

2.1.1	Droit fiscal Algérien	18
2.1.1.1	Les conditions d'éligibilité au régime fiscale des groupes de sociétés :	18
2.1.1.2	Les avantages fiscaux en Algérie	19
2.2	Droit commercial Algérien	19
2.3	Droit comptable Algérien	20
2.4	Historique de la consolidation en Algérie	20
2.5	Définition de la consolidation	20
2.6	Les différents liens de participations	21
2.7	Utilité de la consolidation	22
2.8	Les objectifs de la consolidation	23
Section 3	Détermination du périmètre et des méthodes de consolidations	23
3.1	Définition du périmètre	23
3.2	L'inclusion dans le périmètre de consolidation	26
3.3	L'exclusion du périmètre de consolidation	26
3.4	Définition de la notion de contrôle	26
3.4.1	Notion de contrôle	26
3.4.2	Définition de contrôle	27
3.5	Les différents niveaux de contrôle	27
3.5.1	Le contrôle exclusif	28
3.5.1.1	Le contrôle exclusif de droit (la société majoritaire)	28
3.5.1.2	Le contrôle exclusif du fait	28
3.5.1.3	Le contrôle exclusif contractuel	28
3.5.2	Le contrôle conjoint	29
3.5.3	L'influence notable	29
3.6	Organigramme	29
3.7	Pourcentage d'intérêt et pourcentage de contrôle	30
3.7.1	Pourcentage de contrôle (droits de vote)	30
3.7.2	Pourcentage d'intérêt	31
3.8	Processus de consolidation	32
3.8.1	La consolidation par les soldes	32
3.8.2	La consolidation par flux	32
3.9	Les techniques consolidations	33
3.9.1	Consolidation directe	33
3.9.2	Consolidation palier	34

3.10	Les méthodes de consolidation	34
3.10.1	Méthode d'intégration globale	35
3.10.2	Méthode d'intégration proportionnelle	35
3.10.3	La mise en équivalence	36
Section 4	: Le processus de consolidation	36
4.1	Les retraitements d'homogénéités	37
4.2	Retraitement des amortissements	37
4.3	Retraitement des méthode d'évaluation des stocks	37
4.4	Retraitement d'impôt	37
4.5	Conversion des comptes en monnaie étrangère	38
4.5.1	La méthode de cours de clôture	38
4.5.2	La méthode de cours historique	39
4.5.3	Les ajustements des comptes intragroupes	39
4.6	Eliminations des opérations intragroupes	39
4.6.1	Éliminations des opérations sans incidence sur le résultat consolidé	40
4.6.2	Éliminations des opérations avec une incidence sur le résultat consolidé	40
4.6.2.1	Les dividendes	40
4.6.2.2	Résultat compris dans le stock provenant de sociétés du groupe	41
4.6.2.3	Plus-values sur la cessions internes d'immobilisation	41
4.6.2.4	Impôt différés liés à l'élimination des résultats internes	41
4.7	Répartition des capitaux propres et élimination des titres de participation	42
4.7.1	Elimination des titres de participation	42
4.7.2	L'écart d'évaluation	42
4.7.3	L'écart d'acquisition ou goodwill	42
4.8	Démarche de la consolidation	43
4.8.1	Démarche centralisée	43
4.8.2	Démarche décentralisée	44
4.8.2.1	Travaux dans chaque entreprise	45
4.8.2.2	Travaux dans la société consolidante	45
4.9	Présentation des états financiers consolidés	46
4.9.1	Bilan consolidé	46
4.9.2	Comptes de résultat/ consolidés	47
4.9.3	Le tableau de variation des capitaux propre consolidé	47
4.9.4	Tableau des flux de trésorerie consolidé	47

4.9.5	L'annexe consolidée	47
Section 1	Audit des comptes consolidés	57
1.1	Le référentiel	57
1.1.1	Les normes d'audit Algérienne	57
1.1.2	Les objectifs d'audit comptable financier	59
1.1.3	Les qualités de l'information financière	59
1.1.3.1	La régularité	59
1.1.3.2	La sincérité	59
1.1.3.3	L'image fidèle	59
1.2	Les missions du commissaire au compte	60
1.3	Les responsabilités du commissaire aux comptes	60
1.3.1	La responsabilité civile du commissaire aux comptes	60
1.3.2	La responsabilité pénale du commissaire aux comptes	61
1.3.3	La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes	61
1.4	Définition d'audit des groupes	61
1.5	Définition d'audit des groupes	62
Section 2	: Acceptation et planification de la mission	63
2.1	Les conditions de la mission d'audit	63
2.2	Le contenu de la lettre de mission	63
2.3	Prise de connaissance générale	64
2.3.1	Modalités de la prise de connaissance	64
2.3.2	Nature de l'informations	65
2.3.3	Examen du périmètre et méthode de consolidation	65
2.3.4	Dossier permanent de consolidation	65
2.3.5	Contrôle interne	65
2.3.6	Examen de méthodes comptable	66
2.3.7	Organisation à mettre en place dans la société	66
2.3.7.1	Elément d'organisation de la consolidation	66
2.3.7.2	Contrôle des commissaires aux comptes	66
2.4	Mise en place de la mission d'audit	67
2.4.1	Analyses des risques	67
2.4.1.1	Risque sur les comptes individuels	67
2.4.1.2	Risque liés à l'existence d'autres intervenant dans le groupe	68
2.4.1.3	Risque liés au processus de la consolidation	68

2.5	Plan de mission	68
2.6	Programme de travail	68
Section 3	Contrôle des comptes consolidés	69
3.1	Contrôle du périmètre de consolidation	69
3.2	Application des principes comptables du groupe	69
3.3	Traitement de la liasse fiscale	70
3.4	Contrôle des opérations de consolidation	70
3.4.1	A-nouveau et cumuls des comptes	70
3.4.2	Elimination des transactions intragroupes	71
3.4.3	Contrôle de la fiscalité différée	72
3.4.4	L'élimination des titres	72
3.4.5	Analyse des capitaux propres	73
3.5	Analyse détaillé du bilan et comptes résultat	74
3.6	Revue finale des comptes consolidés à publier et du rapport de gestion	75
Section 4	Finalisation des travaux et rapport d'audit	76
4.1	Finalisation des travaux	76
4.2	Rapport d'audit	77
Section 1	: Connaissance générale de l'entreprise	81
1.1	Présentation du cabinet commissariat aux comptes	81
1.2	Présentation générale du groupe :	82
1.3	Présentation des filiales du groupe	84
1.4	SARL	84
1.4.1	EURL « 1 »	84
1.4.2	EURL « 2 »	84
1.5	Organigramme du groupe	84
1.5.1	Organigramme des trois entreprises	85
1.6	Les parts sociales de la SPA pour l'année 2021	87
1.7	Modifications apportées à la SARL	88
1.8	Contrôle interne	89
1.8.1	Le contrôle au niveau du groupe	89
1.8.2	L'organisation de la comptabilité au niveau du groupe	89
1.8.3	La procédure de consolidation	90
Section 2	Audit des comptes consolidés	91

2.1	Audit des opérations de pré-consolidation	91
2.1.1	Le périmètre de la consolidation	91
2.1.2	Les contrôles réalisés par le commissaire aux comptes	92
2.1.3	Les retraitements préalables à la consolidation	94
2.2	Audit des opérations de consolidation	96
2.2.1	Analyse des rubriques du bilan et des comptes de résultat avant retraitement	96
2.2.1.1	Bilan et comptes de résultat avant retraitement	96
2.2.1.2	Explication des soldes avant retraitement	98
2.2.2	Traitement des opérations de consolidation	101
2.2.2.1	Elimination des opérations intragroupes	101
2.2.2.2	Traitement des écarts de première consolidation	101
2.2.2.2.1	Analyse des opérations de consolidation	102
2.2.2.2.2	Vérifications et réserves du commissaire aux comptes	103
2.2.3	Les résultats de l'audit des comptes consolidés	107
	Conclusion générale	
	Table des matières	
	Bibliographie	
	Résumé	
	Mots clés	

Résumé

Tout groupe ayant des filiales et des participations sollicite une consolidation des comptes ; la consolidation des comptes se veut être alors une volonté incessante de la part du groupe de parfaire sa gestion pour favoriser une meilleure transparence en matière de communication financière.

La consolidation des comptes c'est une procédure 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 compte de résultats, un tableau des flux de trésoreries et un état capitaux de variation de capitaux propres consolidés.

En effet ; la consolidation en Algérie est devenue légalement obligatoire pour toutes entreprises détenant le contrôle d'autres sociétés ou exerçant une influence notable, de présenter des comptes consolidés.

L'obligation d'établir des comptes consolidés résulte une obligation d'audit pour les sociétés publiant les comptes consolidés. Cette mission d'audit conduit à la certification des comptes présenter par le groupe, en outre elle permet de s'assurer des travaux de consolidation effectués par la société mère, telle que la conformité du périmètre, les retraitements adaptés au contexte du groupe, les opération d'élimination des comptes intragroupe.

La certification des comptes consolidés est une mission prévue par la loi qui consiste à planifier la démarche d'audit et la détermination des risques dans un plan de mission pour permettre de déterminer l'étendue et la nature des travaux à effectuer en contrôle des comptes. A la fin un rapport est rédigé par un professionnel chargé de la mission.

Mots clés : groupe, société mère, filiale, consolidation, audit.