

## **La certification des comptes consolidés cas du Groupe industriel du papier et de la cellulose**

### **Certification of consolidate statements case study- Industrial group of paper and cellulose**

**Fatma zohra LAIB<sup>1</sup>, Charfi NACER<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Doctorante université blida 2, laboratoire du développement économique et humain en Algérie., [Lfz.laib@Univ-blida2.dz](mailto:Lfz.laib@Univ-blida2.dz).

<sup>2</sup> Professeur université blida 2, laboratoire du développement économique et humain en Algérie., [nacer\\_charfi@yahoo.fr](mailto:nacer_charfi@yahoo.fr).

**Date de réception : 07/09/2022 ; Date d'acceptation : 28/12/2022; Date de publication 30/12/2022**

#### **Résumé:**

Le but de cet article est d'identifier l'approche d'audit adopter, par un auditeur externe, dans le cadre des groupes de société et ce suivant une méthode descriptive suivis d'un cas pratique.

Le résultat principal de cet article est que la réglementation de l'audit notamment les normes algérienne d'audit ne prennent pas en considération la spécificité du groupe dans la détermination des méthodes d'audit. Aussi un auditeur externe doit maîtriser les étapes de consolidation pour qu'il puissent certifier des comptes consolidés surtout si la taille du groupe est importante.

Au terme de cet article il est suggéré de revoir la réglementation algérienne et de s'inspirer des normes internationales d'audit notamment la norme IAS 600 Aspects Particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe

**Mots-clés :** Audit financier, les groupes de sociétés, consolidation

**Codes de classification Jel : M42**

#### **Abstract :**

The purpose of this article is to identify the audit approach adopted in the context of corporate groups by an external auditor and this following a descriptive method followed by a practical case.

The main result of this article is that the regulation of the audit especially the Algerian standards of audit do not take into account the specificity of the group in the determination of the audit methods also an external auditor must master the steps of consolidation so that they can certify consolidated accounts especially if the size of the group is important since the financial accounting system gives a broad maneuver in consolidation for companies.

At the end of this article it is suggested to review the Algerian regulations and to draw inspiration from international auditing standards in the matter of certification of consolidated accounts such as IAS 600 Specific Aspects - Group Financial Statements Audits

**Key words:** Financial audit, corporate groups , consolidation

**JEL classification codes :M42**

**Comment citer cet article par la méthode APA :**

**Fatma zohra LAIB, Charfi NACER (2022), *La certification des comptes consolidés cas du Groupe industriel du papier et de la cellulose*, *Economic Researcher Review* Volume10 (Numéro02), Algérie, Université 20 Août 1955- Skikda. pp:88 - 100**

*Auteur correspondant : Fatma zohra LAIB, Email : [Lfz.laib@Univ-blida2.dz](mailto:Lfz.laib@Univ-blida2.dz).*

## I. Introduction.

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

Dans le but de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans le périmètre de consolidation comme s'il s'agissait d'une seule entreprise, les groupes présentent des comptes consolidés.

La consolidation des comptes est un outil de gestion indispensable en matière d'information externe de ce fait les états financiers consolidés sont soumis à l'avis d'un auditeur pour augmenter le niveau de confiance qu'ils inspirent aux utilisateurs visés.

La démarche d'audit est orientée par la réglementation et en Algérie, qui a adhéré aux mouvements de normalisation, l'audit se réfère au :

- « SCF » inspiré des normes internationales de comptabilité ;
- Normes Algériennes d'Audit « NAA » fortement imprégné des Normes internationales d'audit ISA.

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

Dans cette optique ce travail a pour objet d'apporter des éléments de réponse à la problématique suivante : « **Quel approche adopter pour l'audit des états financiers consolidés ?** »

De la quelle s'écoule **les questions suivantes**

- Quel est le processus de consolidation ?
- Quelle démarche adopte l'auditeur dans le cadre des comptes consolidés ?
- La consolidation au sein du groupe GIPEC est-elle conforme à la législation en vigueur ?

**Les hypothèses :**

- La maîtrise de l'élimination des opérations intragroupes est indispensable pour une consolidation correcte ;
- L'auditeur adapte sa démarche d'audit classique pour prendre en considération les étapes de l'élaboration des comptes consolidés ;
- L'étape de planification est l'étape la plus importante dans la démarche d'audit de la consolidation des comptes.

**Les recherches antérieures :**

- **Rafif khadidja**, l'audit des comptes consolidé dans le cadre des reformes de la profession d'audit en Algérie et son rôle dans la gouvernance des groupes de sociétés – étude de cas d'un groupe-, thèse de doctorat en sciences commerciales, université de Blida, Algérie, 2018.

Cette recherche avait pour but d'exposer les étapes de réalisation d'une opération d'audit des états financiers consolidés et de montrer le rôle de la gouvernance jouée par le commissaire aux comptes, et ce dans le cadre des réformes connues par l'Algérie en matière d'audit.

L'étude a permis de conclure que nonobstant son importance, l'opération d'audit des états financiers consolidés n'a pas de particularités spécifiques à l'exception de certaines clauses.

- **Nacera Yhiaoui, Amina kahlouch**, l'audit des comptes consolidés selon les Normes Algériennes d'Audit, article, revue abaad iktisadia, Numéro11, pp, 423-440, 2018.

La recherche a visé de déterminer le processus de l'audit des comptes consolidés selon les Normes Algériennes d'Audit et a conclu que pour certifier des comptes consolidés, l'auditeur doit en premier lieu maîtriser les étapes de consolidations et les différentes méthodes préconisées par le SCF en matière de consolidation et en deuxième lieu se baser sur les résultats des travaux des auditeurs des entités liées pour élaborer son rapport.

## 2. Le cadre théorique de l'audit des comptes consolidés.

### 2.1. Les groupes de sociétés.

**a. Définition du groupe :** Les groupes de sociétés est généralement décrits comme des entités composées de « plusieurs entreprises ou sociétés juridiquement indépendantes mais économiquement unies » ( A. petit pierre-sauvain, 1972, p.1)

Le droit fiscal algérien le définit dans L'article 138 bis du code des impôts directs par « ... Toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée "société mère" tient les autres appelées "membres" sous sa dépendances.... »

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

**b. Notions de contrôle :** Le système comptable financier définit le contrôle comme étant le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités.

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

### 2.2. Audit des comptes consolidés

**a. Définition et objectif de l'audit financier :** « L'audit financier est un processus par lequel un professionnel compétent et indépendant examine et évalue une information en vue d'exprimer sur celle-ci, une opinion par référence à des critères établis ; normalement cette opinion accroît la crédibilité de cette information et par voie de conséquence son utilité. La démarche d'audit suppose l'application de techniques et d'outils par un professionnel ayant une connaissance suffisante des activités faisant l'objet de l'examen. L'auditeur formule une opinion indépendante susceptible d'engager sa responsabilité, sur un plan civil mais aussi dans certains cas, sur un plan pénal. » ( Robert Le Duff, 1999)

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

**b. L'Audit financier au sein d'un groupe de sociétés :** Selon l'article 24 de la loi 10-01 du 29/06/2010 « Lorsqu'une société ou un organisme établit des comptes consolidés ou des comptes combinés, le commissaire aux comptes certifie également la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes consolidés ou combinés, et ce, sur la base des documents comptables et du rapport des commissaires aux comptes des filiales ou entités rattachées par le même centre de décision«  
L'auditeur utilise la même démarche d'audit consiste en plusieurs étapes :

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

Selon les Normes Algériennes d'Audit le commissaire aux comptes s'assure que les conditions préalables à l'audit sont réunies

- Le référentiel comptable à appliquer est acceptable au regard des caractéristiques de l'entité et de l'objectif ;
- La direction reconnaît, comprend et assume ses responsabilités en ce qui concerne l'établissement et la présentation des états financiers ;
- La direction considère nécessaire la mise en place d'un système de control interne efficace;

- La direction n'opposera aucune limite ni restriction aux vérifications et contrôles à opérer, nécessaires à l'accomplissement de la mission.

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

Une fois l'auditeur assuré des principales conditions il rédige une lettre de mission .selon la norme NAA 210 cette lettre définit les principaux termes de mission (objectif de l'audit, responsabilité de l'auditeur, la responsabilité de la direction....) et dans le cas des comptes consolidés ou l'audit peut être menée par deux commissaires aux comptes ils doivent rédiger une lettre de mission commune qui détermine la répartition des travaux et les budgets de chacun.

### ❖ Orientation et planification

La planification est faite en trois étapes à savoir :

- Prise en connaissance préalable

Cette étape englobe une revue générale de l'entreprise et de son organisation. Elle concerne les informations générales de l'entreprise, un examen du périmètre et méthodes de consolidations Examen des règles et méthodes comptables, Et les éléments non liées à l'exploitation.

- Examen des éléments du système de contrôle interne

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

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

✓ **L'organisation mise en place** : Les auditeurs analysent ( A.MERCIER , P.MERLE ,2011):

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

- Mise en place de la mission d'audit

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

- Mise en œuvre du contrôle des comptes :

Le contrôle des comptes consolidés doit être mis en œuvre selon un plan qui suit le processus d'établissement des comptes consolidés. A cet effet le contrôleur procède( A.MERCIER , P.MERLE ,2011)

- Au contrôle du Choix du périmètre et méthode de consolidation ;
- Contrôle des entités consolidées ;

- Contrôle des Operations de consolidation ;
  - Analyse détaillée du bilan et du compte de résultat ;
  - Revue finale des comptes consolidés à publier et du rapport de gestion
- Finalisation des travaux et rapport :

Pour La finalisation des travaux les co-commissaires au comptes se réunissent afin de mettre en commun leurs conclusions sur les différent travaux qu'ils s'étaient repartis.

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

Suite à la finalisation des travaux le rapport sur les comptes consolidés est établis. A cette effet les commissaires aux comptes de la société consolidante qui ont exprimé des réserves sur les comptes annuels de la société mère sont parfois conduits à s'interroger sur l'attitude à retenir pour les comptes consolidés. Il est a noté qu'un ensemble de fait ou une même situation ne peuvent être analysés de manière différentes et conduire à des conclusions divergentes dans les deux jeux de comptes, a l'exception des cas ou ( A.MERCIER , P.MERLE ,2011) :

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

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

### **3. L'Audit de la consolidation au niveau du groupe GIPEC.**

#### **3-1. Planification de la mission d'audit du groupe**

##### **a. Prise en connaissance préalable**

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

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

##### **b. Eléments du contrôle interne**

###### **❖ L'Audit interne :**

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

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

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

### ❖ L'organisation mise en place :

#### ✚ Eléments de base dans l'organisation de la consolidation

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

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

#### ✚ Le processus des travaux de consolidation

Le processus de consolidation au sein du groupe est établi selon la démarche classique de consolidation. Les retraitements d'homogénéité sont effectués au niveau des filiales et les travaux de consolidation sont centralisés au niveau de la société mère

### 3.2. Mise en œuvre du contrôle des comptes

#### a. Contrôle des travaux de pré-consolidation

#### ❖ Périmètre et méthodes de consolidation

#### ✚ Détermination du périmètre et choix de la méthode de consolidation

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

Cette liste est revue à chaque clôture.

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

**Tableau N°1 : Périmètre et méthodes de consolidation**

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

**Source : Etablit par les chercheurs**

L'entreprise SGS MOSTAGANEM est consolidée avec la méthode d'intégration globale vue que la société mère exerce un contrôle exclusif de fait. Elle dispose du pouvoir de nommer ou de

révoquer la majorité des membres du conseil d'administration. Aussi elle détient le taux de participation le plus enlevé de tous les associés.

✚ Contrôle du périmètre et méthode de consolidation :

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

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

❖ Rapprochement des comptes et opérations réciproques

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

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

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

✚ Organization

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

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

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

✚ Procédure de rapprochement

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

Elle se déroule selon les étapes suivantes :

**Etape 1 :** Réception de la liasse de consolidation

**Etape 2 :** Elaboration des rapprochements

**Etape 3 :** Concordance et régularisation des discordances

- ✓ Réception de la liasse de consolidation

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

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

- ✓ Elaboration des rapprochements

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

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

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

- ✓ Concordance et régularisation des discordances

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

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

#### ✚ Calendrier de rapprochement des comptes et opération réciproques

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

**Tableau N° 2: Calendrier des rapprochements des comptes**

Opération	Période
Transmission de la liasse de consolidation	Du 15 janvier au 2 février 2018
Elaboration des rapprochements	Du 2 au 15 février 2018
Réunions de rapprochements	Du 15 au 30 février 2018

**Source documents internes de l'entreprise**

#### ✚ Contrôle des travaux de rapprochement :

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

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

#### ❖ Les retraitements de consolidation

##### ✚ Retraitement des amortissements

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

Néanmoins, Les amortissements des filiales sont retraités éventuellement pour être alignés sur le système d'amortissements linéaires retenus par le groupe

##### ✚ Retraitement des provisions

Les provisions pour dépréciation des éléments d'actif (externe au groupe) des sociétés sont retraitées éventuellement pour les rendre conformes avec les politiques comptables du groupe. Il en est de même pour les provisions pour pertes et charges.

##### ✚ La conversion des comptes en devises

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

##### ✚ Contrôle des retraitements de consolidation

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

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

Les retraitements des exercices précédents ont été correctement repris

### b. Travaux de consolidation

#### ❖ Les à nouveau et cumul des comptes

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

#### ❖ Elimination des comptes et opérations intra-groupe

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

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

##### ✓ Elimination avec effet sur la situation nette ou le résultat

##### ✚ Elimination des bénéfiques sur stocks intra-groupe

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

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

Vue la non disponibilité de l'information au niveau du groupe GIPEC les stocks sont traités comme étant totalement vendue ou utilisé.

##### ✚ Elimination des dividendes intra-groupe

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

##### ✚ Elimination des provisions intragroupes

Les provisions sur créances intragroupe sont éliminées en consolidation

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

##### ✓ Eliminations sans effets sur le résultat

##### ✚ Elimination des créances et dettes intra-groupes

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

**Tableau N° 3: élimination des créances et dette intra-groupe**

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

**Source : élaboré par Les chercheurs**

Les créances et dettes intra-groupe doivent être concordantes

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

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

##### ✚ Elimination des charges et produits intra-groupe :

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

Les charges et produits intra-groupe doivent être concordants

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

**Tableau N° 4: élimination des produits et charges intra-groupe**

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

**Source : élaboré par Les chercheurs**

#### ✚ Contrôle des éliminations

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

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

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

##### ✚ Calcul de l'actif net

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

La méthode de calcul de l'actif net est :

Actif net = Capitaux propres - Actif Fictif ( Les frais d'établissement, frais de recherche et de développement...)

Généralement l'actif net = Capital Social+ Réserves + Primes D'apports +Ecart de réévaluation + Subvention + Le report à nouveau+ Résultat

##### ✚ Calcul de la différence de consolidation

Le traitement des titres de participations consiste à comparer la valeur d'acquisition à la part de la société mère dans l'actif net des filiales consolidées

Cette comparaison se traduit souvent par une différence qui est traitée et actualisée au cours des consolidations successives

Elle peut résulter :

- d'une plus-value latente au moment de l'acquisition des titres,
- d'un solde (positif ou négatif) correspondant aux éléments du goodwill

La différence de consolidation est égale à la somme des actifs nets y compris les résultats revenant au groupe moins la somme des valeurs d'acquisition des titres de participation des sociétés consolidées concernées.

##### ✚ Elimination des titres de participation et partage de l'actif net

La valeur d'acquisition des titres est éliminée du compte "261 Titres de participation" en contrepartie d'un compte de fond propre « 101 fond propres »

La différence de consolidation ( Actif net - valeur d'acquisition = différence de consolidation ) est reportée selon qu'elle est positive ou négative dans un compte de consolidation "écart d'acquisition des titres "

Il y a lieu de mettre en évidence la part des "intérêts minoritaires dans les capitaux propres et dans les résultats au passif du bilan consolidé puisqu'il s'agit d'une intégration globale.

**Tableau N° 5 : élimination des titres de participation**

EMBAG			
101000	Capital Social	2 584 530 000	
261120	Titres de participations filiales		1749 978 730,78
106000	Réserves		834 560 000
SGS MOSTAGANEM			
101210	Capital Social	1 000 000.00	
262100	Titres de participations filiales		1000 000.00

Source : élaboré par les chercheurs

**Tableau N° 6 : Intérêts minoritaire**

SGS MOSTAGANEM			
101220	Capital social (associé 1)	800 000,00	
101230	Capital social (associé 2)	700 000,00	
101240	Capital social (associé 3)	500 000,00	
140000	Part des minoritaires		2 000 000,00
106100	Réserves	201 000,00	
106500	Réserves	18 263 244,31	
105000	Ecart de réévaluation	3 377 487,59	
140000	Part des minoritaires		21 841 731,90
140000	Part des minoritaires	26 819 750,08	
112000	Report à nouveau		21 156 900,82
113000	Report à nouveau		5 662 849,26
120000	Résultat de l'exercice	1 175 298,35	
140000	Part des minoritaires		1 175 298,35

Source : élaboré par les chercheurs

✚ Intégration des sociétés mise en équivalences

Il est substitué à la valeur comptable des titres de participations détenues par la société mère, une autre valeur correspondant à la quote-part des capitaux propres de l'entité déterminés d'après les règles de consolidation.

**Tableau N°7 : Sociétés mises en équivalence**

SGS C			
265100	Titres de participation évalués par équivalence	25 959 974,56	
271100	Titres		500 000,00
107100	Ecart d'équivalence		21 959 582,97
120071	Résultat de l'exercice		3 500 391,59
SGC C.O			
265100	Titres de participation évalués par équivalence	28180 930,71	
271200	Titres		800 000,00
107200	Ecart d'équivalence		18 100 658,00
120072	Résultat de l'exercice		9 280 273,00

Source : élaboré par les chercheurs

✚ Contrôle de l'Elimination des titres de participation et de la mise en équivalence

L'élimination des titres de participation est conforme à la réglementation en vigueur, néanmoins il est important de constater le partage de l'actif net.

**c.Analyse finale des comptes consolidés**

✚ Contrôle des documents de synthèses

- La forme des comptes consolidés est conforme à la réglementation ;
- La présentation permet la comparabilité avec l'exercice précédent ;

- Les comptes établis concordent avec le rapport de gestion ;
- L'annexe mentionne en ce qui concerne les entités détenues à plus de 20 % ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable le nom, le siège social, le montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue comme recommandé par l'arrêté du 26 juillet 2008 portant Système Comptable Financier.
- L'annexe contient toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation, notamment tableau de variation du périmètre de consolidation précisant les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

❖ Synthèse des contrôles effectués

Après vérification et contrôle des opérations de consolidation il ressort que toutes les opérations sont conformes à la législation en vigueur aux principes comptable et normes généralement appliqués.

#### 4. Résultats et discussion.

Le cas pratique a permis de faire plusieurs constats à savoir :

- Le droit fiscal algérien ne concorde pas avec le droit commercial ni avec le système comptable financier. le fait d'exiger un taux de participation égale à 90% pour l'intégration dans le périmètre de consolidation élimine des filiales importantes pour le groupe .
- Le régime du bilan consolidé propose des avantages multiples aux groupes en matière d'exonérations fiscales notamment les exonérations d'impôts sur les chiffres d'affaire et d'impôts sur le résultat des opérations intragroupe cependant cette option n'a pas été choisie par la société mère du groupe GIPEC.
- La phase d'orientations et de planification est l'étape la plus importante dans la conduite d'une mission d'Audit, sur elle repose tous le travail effectué par l'auditeur en contrôles des comptes consolidés.
- Au sein du groupe GIPEC, le processus de consolidation tels qu'il est établi est conforme aux exigences du système comptable financier.

#### 5. Conclusion.

La recherche nous pas permis de tester les hypothèses de départ et ils s'avèrent qu'elles sont correctes à savoir :

1. l'hypothèse n° 1 « La maîtrise de l'élimination des opérations intragroupes est indispensable pour une consolidation correcte »;
1. l'hypothèse n°2 « L'auditeur adapte sa démarche d'audit classique pour prendre en considération les étapes de l'élaboration des comptes consolidés »;
2. l'hypothèse n°3 L'étape de planification est l'étape la plus importante dans la démarche d'audit de la consolidation des comptes

Aux termes de ce travail, nous proposons un ensemble de recommandations :

- Le droit fiscal algérien doit s'adapter le plus rapidement possible aux changements économiques actuels.
- Le commissaire aux comptes doit maîtriser le processus de consolidation afin de pouvoir apprécier l'information contenue dans les comptes consolidés.

- L'élaboration des Normes Algériennes d'Audit doit être accélérée et doivent être appliquées le plus tôt possible afin de rattraper le retard que connaît l'audit en Algérie par apport aux pratiques internationales.
- Les groupes de sociétés devront instaurer des procédures de consolidation conformes et adaptées à la réglementation en vigueur et doivent être mise à jour.
- Les normes d'audit doivent être adaptées au contexte des groupes ;
- Le système comptable financier doit être mit à jour pour prendre en considérations les changements apportées aux normes internationales en matière de consolidation pour atteindre les objectifs de l'harmonisation mondiale de la comptabilité.

## **6.Liste Bibliographique.**

1. A. petit pierre-sauvain,, Droit des sociétés et groupes de sociétés, Genève : Georg,1972, p. 1
2. A.MERCIER , P.MERLE, MEMENTO PRTIQUE audit et commissariat aux comptes, FRANCIS LEFEBVRE, paris , France, 2011,p :793
3. Rafif khadidja, l'audit des comptes consolidé dans le cadre des reformes de la profession d'audit en Algérie et son rôle dans la gouvernance des groupes de sociétés – étude de cas d'un groupe-, thèse de doctorat en sciences commerciales, université de Blida, Algérie, 2018
4. Nacera Yhiaoui, Amina kahlouch, l'audit des comptes consolidés selon les Normes Algériennes d'Audit, article, revue abaad iktisadia,Numero11, pp, 423-440, 2018
5. Ministère des finances, journal officiel N°19 publié le 25 mars 2009, Arrêté ministériel du 26 juillet 2008 fixant règles d'évaluation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
6. Robert Le Duff, Encyclopédie de la gestion et du management, Dalloz , 1999, Paris , p : 70
7. [www.mazarsrecrute.fr](http://www.mazarsrecrute.fr) consulte le 15/04/2018.
8. Journal officiel N°42 publié le 11 juillet 2010, Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable du commissaire aux comptes et de comptable agréé
9. [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz) , Ministère des Finances, Décision 002 du 04 février 2016 portant la Norme algérienne d'audit 210
10. Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant systÈme comptable financier
11. [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)
12. [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)