

Ecole Des Hautes Etudes Commerciales d'Alger

EHEC

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences
Commerciales**

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

**AUDIT LEGAL DES COMPTES
CONSOLIDES
ETUDE DE CAS : SNTR GROUPE**

Elaboré par :

BENAZIZA Meriem

Encadré par :

**M. NOUACER Mohamed Fethi
(Maître de conférences à EHEC)**

**2^{ème} Promotion
Septembre 2015**

Ecole Des Hautes Etudes Commerciales d'Alger

EHEC

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences
Commerciales**

Option : Finance et Comptabilité

THEME :

**AUDIT LEGAL DES COMPTES
CONSOLIDES
ETUDE DE CAS : SNTR GROUPE**

Elaboré par :

BENAZIZA Meriem

Encadré par :

**M. NOUACER Mohamed Fethi
(Maître de conférences à EHEC)**

**2^{ème} Promotion
Septembre 2015**

Dédicaces

A ceux qui ont toujours été là pour moi,

A toi ma tendre et merveilleuse **Maman**,

A toi mon brave et magnifique **Papa**,

A ceux, qui illuminent ma vie, mes chers frères : **Mossaab & Raouf**,

A toute ma grande **famille** : mes oncles, mes tantes, mes cousins et mes cousines et surtout à

BABA & DJIDA,

A toi ma **Dina**,

A tous mes **amis** sans exception,

A tous ceux qui me sont **chers**.

Meriem

Remerciements

Je remercie, en premier lieu, **Allah**, le Tout Puissant, de m'avoir accordé santé, force et courage pour accomplir ce travail.

Je tiens à remercier particulièrement, mon encadreur, M. NOUACER Mohamed Fethi pour son encadrement, ses conseils et son soutien.

Je remercie également M. MAZA Mohamed Raouf, Directeur de l'audit et du contrôle de gestion à SNTR et M. OUKEMOUM Bélaïd, Directeur des finances, de la consolidation et des participations à SNTR pour leur accueil et leurs conseils, ainsi que tout le personnel de la DRHAJ, de la DACG et de la DFCP de SNTR, surtout M. SADA Mohamed , responsable de l'audit, pour leur assistance et leur patience durant le stage.

Je tiens aussi à exprimer ma profonde gratitude à mes chers parents qui m'ont accompagné sans relâche tout au long de ce travail.

Enfin, et que tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail, trouvent ici, l'expression de mes sincères remerciements.

Résumé

La consolidation des comptes est la technique permettant de présenter la situation financière d'un groupe d'entités comme si celles-ci ne formaient qu'une seule et même entité afin de mieux en apprécier la réalité économique.

L'audit des comptes consolidés résulte de l'obligation légale de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle desdits comptes. Pour ce faire, une démarche rigoureuse a été mise en place.

Mots clés : consolidation, groupe, société mère, filiale, contrôle, audit, périmètre, comptes consolidés, certification.

Liste des tableaux

Numéro du tableau	Intitulé du tableau	Page
Tableau 1.1	Définition des différents types de contrôle	20
Tableau 1.2	Avantages et inconvénients de la consolidation directe	23
Tableau 1.3	Avantages et inconvénients de la consolidation par palier	23
Tableau 1.4	Les retraitements d'homogénéité	29
Tableau 2.1	Les normes ISA	46
Tableau 3.1	Le périmètre de consolidation de SNTR pour l'exercice 2013	93
Tableau 3.2	Bilan Actif Consolidé SNTR 2013	100
Tableau 3.3	Bilan Passif Consolidé SNTR 2013	101
Tableau 3.4	Compte de Résultat Consolidé SNTR 2013	102
Tableau 3.5	Tableau de Flux de Trésorerie Consolidé SNTR 2013	103
Tableau 3.6	Tableau de Variation des Capitaux Propres Consolidés SNTR 2013	104

Liste des figures

Numéro de la figure	Intitulé de la figure	Page
Figure 1.1	L'investissement direct	8
Figure 1.2	L'investissement indirect	9
Figure 1.3	La participation multiple	9
Figure 1.4	La participation réciproque	9
Figure 1.5	La participation circulaire	10
Figure 1.6	La démarche de consolidation centralisée	25
Figure 1.7	Démarche décentralisée	26
Figure 2.1	Les missions du commissaire aux comptes	55
Figure 2.2	La démarche d'audit des comptes consolidés	61
Figure 3.1	L'organigramme de la DFCP de la société mère SNTR	83
Figure 3.2	La structure du groupe SNTR	88

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
AGO	Assemblée Générale Ordinaire
CA	Conseil d'Administration
CAC	Commissaire Aux Comptes
CT	Court Terme
DACG	Direction de l'Audit et du Contrôle de Gestion
DFCP	Direction des Finances de la Consolidation et des Participations
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standard of Auditing
JO	Journal Officiel
LMT	Long et Moyen Terme
LT	Long Terme
MDA	Millions Dinar Algérien
PDG	Président Directeur Général
SARL	Société A Responsabilité Limitée
SCF	système Comptable et Financier
SNTR	Société Nationale de Transport Routier
SPA	Société Par Actions

SOMMAIRE

Introduction générale

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Section 01 : Le contexte de la consolidation des comptes 6

Section 02 : La détermination du périmètre et des méthodes de consolidation 16

Section 03 : L'organisation pratique de la consolidation 24

Chapitre II : Cadre général de l'audit légal des comptes consolidés

Section 01 : Les concepts de base de l'audit financier 42

Section 02 : Généralités sur l'audit légal 48

Section 03 : La présentation de l'audit légal des comptes consolidés 59

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil 77

Section 02 : L'audit des comptes consolidés de SNTR groupe 86

Section 03 : Le rapport de l'audit des comptes consolidés de SNTR Groupe 98

Conclusion générale 107

Introduction générale

Les groupes de sociétés sont devenus, depuis de nombreuses années, des acteurs incontournables du paysage économique. Face aux importants enjeux concurrentiels et en raison de l'ouverture progressive du marché, de nombreuses sociétés se sont, en effet, vues contraintes de s'organiser sous forme de groupe afin d'assurer, ensemble, la pérennité de leurs activités. Cette technique de concentration permet à plusieurs sociétés, de dimensions variables et aux activités complémentaires, de poursuivre une destinée économique commune.

Pour répondre aux besoins des investisseurs, créanciers, ou tout autre partenaire du groupe, il est nécessaire d'établir des comptes uniques représentatifs de l'activité et de la situation de l'ensemble des sociétés. C'est de cette manière que les comptes consolidés se sont introduits.

L'objectif des comptes consolidés est de fournir au lecteur extérieur une vision plus économique de l'activité, du patrimoine et du résultat d'un ensemble d'entités détenues par une entreprise consolidante. Les comptes consolidés s'affranchissent des règles juridiques et fiscales de séparation des patrimoines sur lesquelles reposent les comptes individuels pour mettre en avant une vision purement économique.

Cette primauté de la vision économique par rapport à une conception juridique est reflétée par le principe de prééminence de la réalité économique sur la forme juridique (substance over form).

L'objectif des comptes consolidés est de parvenir à une traduction fidèle de la situation et de la performance financière d'un groupe ainsi que des flux de trésorerie qu'il génère. Au final, les comptes consolidés présentent un ensemble d'entités comme si elles n'en formaient qu'une seule.

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

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

En effet, un groupe est souvent complexe, composé de sociétés dont l'environnement économique, légal, comptable et fiscal est distinct et se caractérise par des flux d'opérations souvent difficiles à cerner avec précision.

De plus, les dispositifs du contrôle interne d'un groupe comportent des particularités qu'il ne faut pas ignorer de par leur rôle déterminant en matière d'orientation de l'étendue et du déroulement de la mission d'audit des comptes consolidés.

Enfin, de cette complexité découle la nécessité de la mise en place d'une organisation des relations avec les différents intervenants, la constitution d'une équipe et l'établissement de dossiers de travail adaptés à l'originalité des procédures d'audit.

Notre thème de recherche s'intitule *l'audit légal des comptes consolidés*, il a pour objectif principal la présentation de la démarche de l'auditeur légal pour la certification des comptes consolidés. Autrement dit, à travers cette étude, nous nous intéressons à mettre en évidence les pratiques qui ne s'appliquent que dans le cas des comptes consolidés.

Le choix de ce thème est justifié par son originalité, son importance ainsi que par notre volonté de prendre le défi de traiter un audit pas comme les autres dans la mesure où il résulte de la combinaison de deux pratiques complexes, à savoir : la consolidation et l'audit.

Notre problématique de recherche est la suivante :

- Quelle est la démarche de l'auditeur légal, voire le commissaire aux comptes, pour la certification des comptes consolidés établis par un groupe ?

De cette question principale, découlent les questions suivantes :

- comment les comptes consolidés sont-ils établis ?

- quel est l'objectif des différents contrôles effectués lors de cet audit ?

- les comptes consolidés de SNTR Groupe reflètent-ils l'image fidèle de son patrimoine, de sa situation et de ses résultats ?

Pour orienter notre recherche, nous avons supposé les hypothèses suivantes :

- la démarche de l'audit légal des comptes consolidés est identique à celle des comptes individuels ;
- l'audit légal des comptes consolidés suit une démarche différente de celle dans le cas des comptes individuels.

Pour mener à bien notre étude, notre travail a été scindé en deux parties :

- un développement théorique portant sur les aspects généraux de la consolidation et de l'audit des comptes consolidés ;
- une illustration de l'audit des comptes consolidés, suite au stage pratique effectué au sein du groupe SNTR.

Chapitre I:

Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Introduction :

La modernisation des structures économiques, le dynamisme des marchés financiers et l'évolution des systèmes juridiques des groupements d'entreprises ont favorisé l'expansion de la pratique des comptes consolidés. C'est pourquoi, il est important de mettre en lumière les concepts de base desdits comptes.

Au cours du présent chapitre, nous allons essayer de traiter les aspects généraux de la consolidation en allant de la simple notion du groupe jusqu'à la présentation des comptes consolidés qui constitue le but ultime de toute consolidation.

Pour ce faire, nous avons choisi que notre premier chapitre soit organisé comme suit :

D'abord, une première section portant sur le contexte de consolidation et révélant la notion de groupe et le cadre général de la consolidation.

Ensuite, une autre section portant sur le périmètre, les méthodes de consolidation et ses différentes techniques.

Enfin, une dernière section traitant de l'organisation pratique de la consolidation tout en expliquant le processus d'établissement des comptes consolidés.

Section 01 : Le contexte de la consolidation des comptes :

La consolidation des comptes est l'ensemble des moyens permettant de mettre en forme une information financière globale au niveau d'un groupe de sociétés constitué de plusieurs entités.¹

Cette première partie a pour objet de définir le cadre général de consolidation ainsi que de mettre en évidence les différents concepts liés à cette notion.

1-1- La notion de groupe de sociétés et les différents types de prises de participation :

Nous allons essayer, dans cette sous-section, de donner une définition au groupe, de présenter les notions de propriété et de contrôle ainsi que les différentes formes de prises de participation.

1-1-1- Définition du groupe :

Plusieurs définitions peuvent être attribuées au groupe de sociétés, nous citons par exemple :

« Un groupe est un ensemble de sociétés économiquement et **financièrement liées** mais ayant chacune une **indépendance** juridique (personnalité juridique propre). L'une d'entre elles, la **société mère**, dirige et contrôle les autres sociétés qui sont sous sa dépendance ».²

« C'est un ensemble d'entreprises composé d'une société mère et d'une ou plusieurs entités contrôlées par la société mère. Le moyen le plus évident de contrôler une entité est de détenir directement ou indirectement la majorité de ses actions. Le groupe financier se caractérise donc par l'existence des participations en capital entre les sociétés qui en font partie ».³

Les normes IFRS donnent les définitions suivantes :⁴

- une **mère** est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales ;
- une **filiale** est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère) ;

¹ TORT Eric : L'essentiel de la consolidation des comptes, Editions Gualino, Paris, 2014, p. 13.

² GRANDGUILLOT Béatrice et Francis : Comptabilité des sociétés, Editions Gualino lextenso, Paris, 2014, p. 251.

³ BACHY Bruno et SION Michel : Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, Editions Dunod, Paris, 2009, p. 7.

⁴ BONNIER Carole et DELVAILLE Pascale : Comptabilité financière des groupes, Editions Gualino, Paris, 2006, p. 70.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

- un **groupe** est une mère avec toutes ses filiales.

De manière générale, un groupe est un ensemble constitué par plusieurs sociétés ayant chacune une existence juridique mais liées entre elles par des participations dans le capital. Autrement dit, une entreprise mère est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales ou participations et l'ensemble constitué par l'entreprise mère et ses filiales et participations constitue un groupe.

Ainsi, les éléments suivants peuvent caractériser la définition du groupe :¹

- l'existence d'une personne morale qui assure le contrôle ;
- l'unité de décision ;
- la détention d'une fraction significative d'actions ;
- la participation, non pas dans un but de placement, mais afin d'exercer une domination ou une influence sur la société qui émettrice des actions.

1-1-2- Notions de propriété et de contrôle :

Dans la structure d'un groupe, une distinction fondamentale doit être faite entre la notion de contrôle ou de pouvoir exprimée par le pourcentage de contrôle et la notion de propriété, exprimée par le pourcentage d'intérêt. Cette distinction est indispensable à toute opération de consolidation : d'une part, elle sert à déterminer le périmètre de consolidation ; d'autre part, elle définit la part du groupe dans l'ensemble consolidé.²

1-1-2-1- Le pourcentage d'intérêt :

Le pourcentage d'intérêt d'une société mère dans une autre société correspond à la part du capital de cette autre société, dont la société mère est directement ou indirectement propriétaire. En effet, lorsqu'on effectue la consolidation, on raisonne sur la part de chaque société appartenant au groupe. Le pourcentage d'intérêt permet de déterminer les intérêts majoritaires et minoritaires directs ou indirects, en particulier dans le cas d'une consolidation directe.³

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha : Manuel Comptabilité et Audit, Editions Berti, Alger, 2013, p. 182.

² GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, Op.cit, p. 253.

³ OBERT Robert : Fusion Consolidation en 25 fiches, Editions Dunod, Paris, 2013, p. 84.

1-1-2-2- Le pourcentage de contrôle :

Le pourcentage de contrôle exprime le lien de subordination entre la société mère et les filiales ou encore le degré de pouvoir de la société mère. Le contrôle est défini, dans les normes IAS/IFRS (IAS27), comme le pouvoir de diriger l'exploitation et le financement d'une entreprise de façon à en retirer des avantages.¹ Il représente ainsi le pourcentage des droits de vote détenus directement ou indirectement dans les assemblées générales de chaque société du groupe.²

La connaissance du pourcentage de contrôle permet de déterminer la nature du contrôle et, par conséquent, les sociétés qui vont entrer dans le périmètre de consolidation et les méthodes de consolidation applicables.³

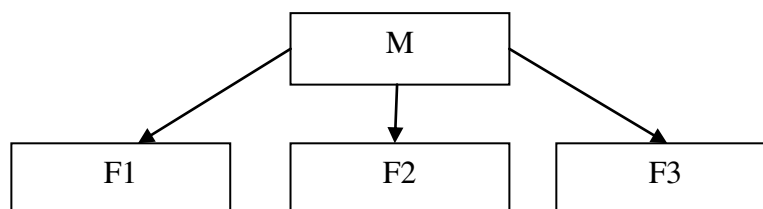
Selon le type de contrôle exercé, lesdites normes distinguent trois formes de participations : les filiales, les participations dans les co-entreprises et les participations dans les entreprises.

1-1-3- Les différents types de prises de participation :

Un groupe de sociétés est caractérisé par la détention des actions d'une ou de plusieurs sociétés par une société mère. Cette participation dans le capital peut prendre différentes formes rendant plus ou moins complexe l'appréhension de la réalité économique qu'est le groupe.⁴

1-1-3-1- La participation directe :

Figure 1.1 : L'investissement direct



Source : BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 183

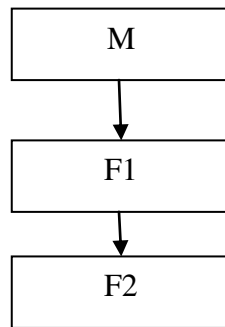
M détient tout ou une partie du capital des sociétés F1, F2 et F3.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, du 25 mars 2009, p. 14.

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 191.

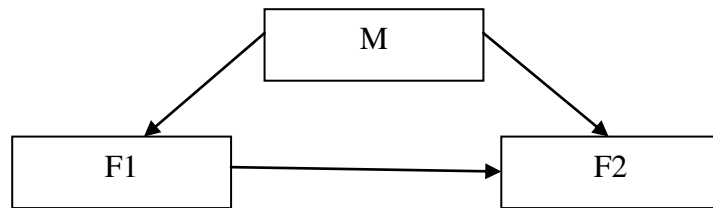
³ OBERT Robert, Op.cit, p. 84.

⁴ BERTIN Elisabeth : Les états financiers consolidés IAS/IFRS, Editions Gualino, Paris, 2007, p. 122.

1-1-3-2- La participation indirecte :**Figure 1.2 :** L'investissement indirect

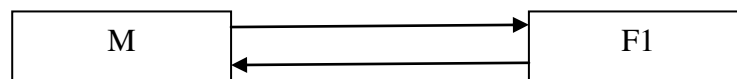
Source : Ibid., p. 183

M détient une partie du capital de F2 par l'intermédiaire de sa participation dans F1.

1-1-3-3- La participation multiple :**Figure 1.3 :** La participation multiple

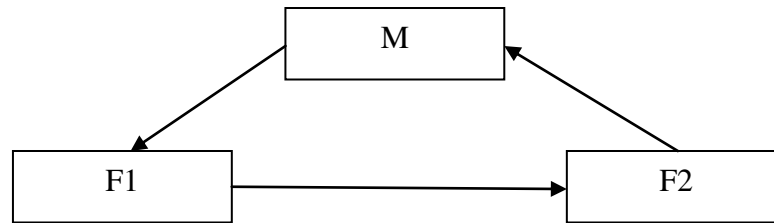
Source : Ibid., p. 183

F1 constitue un investissement direct, alors que F2 constitue une participation multiple.

1-1-3-4- La participation réciproque :**Figure 1.4 :** La participation réciproque

Source : Ibid., p. 184

M détient une partie du capital de F1 et F1 détient une partie du capital de M.

1-1-3-5- La participation circulaire :**Figure 1.5 :** La participation circulaire

Source : Ibid., p. 184

M détient une partie du capital de F1 qui détient une participation dans F2 qui détient également une participation dans M.

1-2- Cadre général de la consolidation :

Le groupe de sociétés, précédemment défini, présente des états financiers comme ceux d'une entité unique. Pour ce faire, il procède à l'opération de la consolidation des comptes de ses filiales. Cette notion de consolidation des comptes sera développée dans cette sous-section, en allant de sa définition jusqu'à ses objectifs et limites en passant par son cadre légal et réglementaire.

1-2-1- Définition de la consolidation et des comptes consolidés :

Selon les dispositions de l'article 132-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008, portant sur le nouveau système comptable et financier : « *Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique* ». ¹

Plusieurs définitions ont été attribuées à la notion de consolidation, comme celle donnée par GURFEIN : « *La consolidation des comptes est l'action d'établir des comptes uniques pour l'ensemble d'un groupe afin de mieux en apprécier la réalité économique* ». ²

¹ Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, Op.cit, p. 14.

² GURFEIN Evelyne : *Comptes consolidés IAS/IFRS et conversion monétaire*, Editions Eyrolles, Paris, 2007, p. XV.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Une autre définition est celle de GRANDGUILLOT : « *La consolidation des comptes consiste à regrouper les comptes annuels de plusieurs sociétés (bilan, compte de résultat, annexe...) comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité. L'objectif est de donner une image fidèle et complète de la situation financière et des résultats du groupe* ». ¹

De manière générale, la consolidation est destinée à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans le périmètre de consolidation d'un groupe de sociétés comme s'il ne s'agissait que d'une seule entité. ²

Elle a pour but de substituer la situation active et passive des filiales consolidées au montant comptable des titres de participation au bilan de la société mère.

La consolidation est donc une technique permettant l'établissement de comptes uniques représentatifs de l'activité globale et de la situation d'un ensemble de sociétés ayant des liaisons d'intérêts communs, mais gardant chacune une personnalité juridique distincte.

1-2-2- Le cadre légal et réglementaire de la consolidation des comptes :

Selon les dispositions des articles 132-2 et 132-3 de l'arrêté du 26 juillet 2008, portant sur le nouveau système comptable et financier SCF : « *Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités* ». ³

« *L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes d'administration, de direction ou de surveillance de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante (ou société mère)* ». ⁴

Les entreprises qui contrôlent exclusivement ou conjointement d'autres entreprises ou qui exercent une influence notable sur elles, se trouvent donc dans l'obligation d'établir et de publier chaque année des états financiers consolidés.

¹ GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, Op.cit, p. 258.

² FOSSE Vanessa, RANANJASON RALAZA Tokiniaina et ROSIER Marie-Christine : Comptabilité et Audit, Editions Eyrolles, Paris, 2012, p. 93.

³ Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, Op.cit, p. 14.

⁴ Ibid., p. 14.

1-2-2-1- Le référentiel de consolidation :

En Algérie, les textes les plus importants dans le domaine de la consolidation des comptes sont :¹

- le code de commerce par l'ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996 ;
- les arrêtés ministériels émanant du ministère des finances du 09 octobre 1999 ;
- les normes internationales IAS/IFRS.

1-2-2-1-1- Le code de commerce (Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996) :

Le code de commerce a été modifié en 1996 en vue de rendre obligatoire la présentation et la publication des comptes consolidés. L'Ordonnance 96-27 du 9 décembre 1996, intégrée dans le code de commerce (articles 729 à 732 bis 4), constitue la transcription de cette obligation en Algérie. Selon l'article 732 bis 3 dudit code, les sociétés holding faisant appel à l'épargne publique et/ou cotées en bourse sont tenues à l'établissement et à la publication des comptes consolidés, d'une part. D'autre part, l'article 732 bis 4 précise que les comptes consolidés sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels.²

1-2-2-1-2- Les arrêtés ministériels du 9 octobre 1999 :

Les deux arrêtés ministériels du 9 octobre 1999 émanant du ministère des finances ont été publiés au J. O. n° 87 du 8 décembre 1999 et au J. O. n° 91 du 22 décembre 1999. Ces arrêtés, relatifs aux comptes consolidés, précisaient :

- les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe qui doivent être appliquées obligatoirement par les sociétés commerciales et les entreprises publiques soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés (arrêté publié le 8 décembre 1999) ;³
- l'adaptation du plan comptable national aux spécificités de l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupes (arrêté publié le 22 décembre 1999).⁴

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 184, 185.

² Ibid., p. 184, 185.

³ Journal Officiel de la République Algérienne n° 87, du 8 décembre 1999, p. 8.

⁴ Journal Officiel de la République Algérienne n° 91, du 22 décembre 1999, p. 3.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Les dispositions contenues dans ces arrêtés s'appliquent depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

1-2-2-1-3- Les normes internationales IAS/IFRS :

Le référentiel international IAS/IFRS prévoit, pour les sociétés faisant appel public à l'épargne, l'obligation d'établir des comptes consolidés.

Pour les groupes algériens, le règlement s'est appliqué dès l'exercice 2010. Il leur a fallu fournir un exercice 2009 en normes IFRS à titre de comparaison et introduction pour 2010.

Le code de commerce (article 732 bis 4) indique que les sociétés commerciales sont dispensées de se conformer aux règles comptables régissant les comptes consolidés lorsqu'elles utilisent les normes comptables internationales adoptées par le règlement. Cette disposition permet donc aux sociétés d'opter pour l'application des normes IFRS et elles sont, alors, dispensées d'établir des comptes consolidés conformes au règlement algérien.

Par ailleurs, il importe de souligner la convergence des règles de consolidation selon le règlement vers les règles de consolidation IAS/IFRS, raison pour laquelle nous allons, dans la suite du chapitre, présenter les règles de consolidation selon le référentiel IAS/IFRS.¹

1-2-2-2- Le régime fiscal de la consolidation :

Le groupe de sociétés présentant des comptes consolidés bénéficie d'un régime de bénéfices consolidé qui est défini dans le code des impôts directs, par les dispositions de l'article 138 bis (créé par l'article 14 de la loi de finances 1997 et modifié par les articles 7 de la loi de finances 2008, 3 de la loi de finances complémentaire 2009 et 6 de la loi de finances 2012) :

*« Les groupes de sociétés tels que définis dans le présent article.....sont exclues d'office du groupe au sens fiscal ».*²

Ce régime présente l'un des avantages de l'organisation en groupe qui permet des gains sur le plan fiscal, c'est également une prise en charge par l'administration fiscale des dispositions du code de commerce en la matière, la présentation d'états financiers consolidés étant une dérogation sur le principe de l'individualité de l'impôt.³

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 186.

² Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés, Alger, 2013, p. 45.

³ DAHIM Ahmed : Audit des comptes consolidés, mémoire de post graduation spécialisé en audit comptable et financier, Institut National de Commerce et Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie, Alger, 2008, p. 10.

De la lecture du texte de cet article nous pouvons retirer :

- que le droit fiscal algérien n'impose pas aux groupes d'établir des comptes consolidés et laisse le choix à la société mère après consultation des autres sociétés ;
- que c'est un régime bénéfique pour le groupe ;
- que la société mère doit détenir un minimum de 90% du capital ;
- enfin, que l'Etat tient toujours à contrôler directement le secteur des hydrocarbures en excluant ce secteur du champ d'application de ce texte.

1-2-3- Objectifs et limites de la consolidation :

Après avoir défini la consolidation et son cadre légal et réglementaire, il convient de présenter ses objectifs et limites :

1-2-3-1- Objectifs de la consolidation :¹

Dans les comptes individuels d'une société consolidante possédant des participations dans d'autres entreprises, seule la valeur des titres de participations est mentionnée à l'actif immobilisé. Ces titres représentent, en réalité, d'autres actifs immobilisés, la situation financière et les résultats dont le groupe a la responsabilité.

L'utilité des comptes consolidés, par rapport aux comptes individuels, réside dans le fait qu'ils donnent une présentation plus complète au regard de plusieurs domaines : le patrimoine, la situation financière, les résultats et l'évolution de l'activité.

Ainsi, l'établissement des comptes consolidés a pour objectifs de :

- privilégier la vision économique des comptes ;
- répondre à des besoins d'informations légales ;
- donner une vision financière du groupe dépouillée de tous les financements entre les sociétés du groupe ;
- analyser les résultats du groupe selon une approche personnalisée.

¹ COLINET François et PAOLI Simon : Pratiques des comptes consolidés, Edition Dunod, Paris, 2008, p. 3, 6.

1-2-3-2- Limites de la consolidation ;

Bien que la consolidation constitue le meilleur moyen pour fournir aux différents utilisateurs des états financiers une information complète sur la réalité économique et la situation financière d'un groupe, elle représente cependant plusieurs limites : d'une part, elle ne fournit aucune information sur les flux entre les diverses sociétés du groupe. Or, la connaissance des flux internes peut être utile pour comprendre la stratégie et l'organisation des groupes.¹ D'autre part, elle présente une difficulté en matière d'étude comparative des états financiers, soit :²

- dans le temps, du fait du changement du périmètre de consolidation, sauf si des informations complémentaires sont mentionnées dans les notes aux annexes ;
- dans l'espace, du fait des particularités de chaque groupe et notamment lorsque les activités sont diversifiées ;
- les états financiers consolidés ne tiennent pas comptes des relations existantes entre le groupe et ses sous-traitants et dont l'importance peut être grande.

¹ ROBERT Eric : Nouvelles pratiques des comptes consolidés, Editions Gualino, Paris, 2000, p. 10.

² LACEB Toufik et L'HADJ Farid : Audit des comptes consolidés, mémoire de licence en sciences commerciales et financières, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2010, p. 22.

Section 02 : La détermination du périmètre et des méthodes de consolidation :

Dans une approche de consolidation comptable, les frontières d'un groupe sont définies par les limites de son périmètre de consolidation. Il s'agit donc, en premier lieu, de déterminer la liste des entreprises à consolider afin de pouvoir procéder, par la suite, à la consolidation proprement dite.

Cette section sera décernée aux différents concepts relatifs au périmètre de consolidation, aux différents types de contrôle, aux méthodes de consolidation appropriées à chaque type ainsi qu'à ses techniques.

2-1- Le périmètre de consolidation et les différents types de contrôle :

On appelle périmètre de consolidation l'ensemble des sociétés retenues pour établir les comptes consolidés du groupe qu'elles forment. En général, le périmètre de consolidation comprend la société mère et les sociétés dans lesquelles elle détient directement ou indirectement au moins 20% des droits de vote.¹

Définir le périmètre de consolidation, c'est identifier le groupe dont on veut présenter l'image, ou bien déterminer les différentes sociétés, dont les comptes annuels vont participer à la consolidation.

Il est important de noter que le périmètre de consolidation n'est pas fixé une fois pour toute : un groupe vit et son périmètre fluctue en permanence. Il peut être affecté par :

- des acquisitions ou des cessions d'actifs ou de participation d'une année sur l'autre (restructurations, désengagements stratégiques, ...);
- des motifs légaux comme des possibilités d'exclusions mentionnées dans certains règlements; autres opérations particulières (entité « ad hoc », portage...)²

De plus, c'est le pourcentage de contrôle, exercé par la société-mère sur les autres sociétés, qui détermine le type de contrôle et par conséquent délimite le périmètre de consolidation.

¹ http://www.lesechos.fr/finance-marches/vernimmen/definition_perimetre-de-consolidation.html, (consulté le 16/05/2015 à 12:07).

² BARNETO Pascal et GREGORIO Georges : *Finance*, Dunod, Paris, 2009, p. 161.

Selon les normes IAS/IFRS, (IAS 27, IAS 28 et IAS 31), le contrôle peut s'exercer sur des filiales, sur des co-entreprises et sur des entreprises associées. On parle respectivement de contrôle exclusif, de contrôle conjoint et d'influence notable. Toutes les entreprises qui n'entrent pas dans une de ces trois catégories doivent être exclues du périmètre de consolidation.¹

2-1-1- Le contrôle exclusif (le contrôle) :

Selon les dispositions de l'IAS 27, le contrôle exclusif est présumé exister par :²

- soit la détention directe ou indirecte de la majorité (plus de la moitié) des droits de vote d'une entité (contrôle de droit) ;
- soit la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des organes d'administration, de contrôle et de surveillance et cela lorsqu'elle a disposé au cours de cette période directement ou indirectement d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne (contrôle de fait) ;
- soit du droit de diriger la politique financière et opérationnelle d'une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, cela lorsque le droit applicable le permet et que la société dominante est actionnaire ou associée de cette société (contrôle contractuel).

Dans le projet de norme IFRS 10, la définition relative au contrôle a été revue pour indiquer le contrôle exclusif.³

2-1-2- Le contrôle conjoint (le partenariat) :

Il correspond à une situation de contrôle partagé de manière stable avec une ou plusieurs autres entreprises. C'est le cas des co-entreprises (*joint-venture*) s'associant généralement dans le but de réaliser une opération (délocalisation, transfert de technologies,...).⁴

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 194.

² Ibid., p. 194.

³ OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre : Comptabilité et audit, Dunod, Paris, 2009, p. 214.

⁴ DE LA BRUSLERIE Hubert : Analyse financière, Dunod, Paris, 2010, p. 90.

Selon l'IAS 31, une co-entreprise est : « *Un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint* ». Le contrôle conjoint est le partage convenu par contrat du contrôle sur une activité économique, et il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondant à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle (les co-entrepreneurs). L'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'associés ou d'actionnaires minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint.¹

Le projet IFRS 9 n'utilise plus celui de « contrôle conjoint » mais celui du « partenariat » pour désigner ce type de contrôle.²

2-1-3- L'influence notable :³

Une entreprise associée est une entreprise sur laquelle l'investisseur exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale (au sens de l'IAS 27) de celui-ci, ni une co-entreprise (au sens de l'IAS 31).

L'influence notable est définie comme le pouvoir de participer aux décisions d'exploitation et de financement d'une entreprise sans pour autant contrôler ces décisions.

Un actionnaire est présumé exercer une influence notable lorsqu'il détient, directement ou indirectement à travers ses filiales, 20% au moins des droits de vote.

Cette influence se manifeste généralement par:

- une présence au conseil d'administration ;
- une participation aux processus de prise de décisions ;
- l'existence de transactions significatives avec l'entreprise concernée ;
- l'échange de personnels dirigeants ;
- la fourniture d'informations techniques importantes.

2-1-4- Les exclusions du périmètre de consolidation :

Le périmètre de consolidation englobe, en principe, toutes les sociétés sous contrôle exclusif, conjoint ou sur lesquelles la société-mère exerce une influence notable. Cependant, certaines entités doivent être exclues en vertu de dispositions normatives. Le référentiel IFRS

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 195.

² OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre, Op.cit, p. 214.

³ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 195.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

définit clairement les cas d'exclusion du périmètre de consolidation dans un souci de lutte contre les montages déconsolidants.¹

Généralement, une entité (filiale ou participation) est exclue du périmètre de consolidation dans l'un des cas suivants :²

- lorsque des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée par la société consolidante sur la filiale ou la participation, ou les possibilités de transfert de fonds par la filiale ou la participation ;
- lorsque des actions ou parts de cette filiale ou participation ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- lorsque la filiale ou la participation ne représente, seule ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif d'image fidèle ;
- lorsque les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles.

Par contre, lorsque les activités d'une filiale sont dissemblables de celles des autres entreprises du groupe, des informations supplémentaires sur ses activités devront être fournies en annexe.³

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 44.

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 196, 197.

³ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 45.

Tableau 1.1 : Définition des différents types de contrôle

Conditions	Type de contrôle
> 50% des droits de vote	Contrôle exclusif de droit
> 40% des droits de vote et désignation pendant 2 exercices de la majorité des organes d'administration, de contrôle et de surveillance	Contrôle exclusif de fait
Influence dominante en vertu d'une convention ou d'une clause	Contrôle exclusif conventionnel
> = 20% des droits de vote	Influence notable
Exploitation en commun d'une filiale	Contrôle conjoint
Existence d'un accord contractuel	Contrôle conjoint
< 20% des droits de vote	Hors périmètre de consolidation

Source : BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 196

2-2- Les méthodes de consolidation :

Les méthodes de consolidation comptables varient selon la nature des relations entre la société mère et sa filiale ; autrement dit, le type de contrôle exercé.

En résumé, les méthodes de consolidation appliquées sont :¹

- en cas de contrôle exclusif, l'intégration globale (IAS 27) ;
- en cas de contrôle conjoint, l'intégration proportionnelle ou la mise en équivalence (IAS 31) ;
- en cas d'influence notable, la mise en équivalence (IAS 28).

2-2-1- L'intégration globale :²

Cette méthode s'applique lorsque la société mère détient le contrôle exclusif. Les comptes de la mère reprennent l'intégralité des actifs et des passifs de la filiale. Les éléments d'actif et de passif se substituent aux titres de participation chez la mère, qui disparaissent du bilan consolidé. De même pour le compte de résultat après élimination des doubles opérations. Suite à la consolidation, il apparaît au passif de la mère des droits des autres actionnaires sur les capitaux propres et le résultat consolidé, appelés « intérêts minoritaires ».

¹ DE LA BRUSLERIE Hubert, Op.cit, p. 89, 90.

² Ibid., p. 90.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

En pratique, elle vise à :¹

- intégrer 100 % des actifs, passifs, charges et produits de l'entreprise consolidée,
- éliminer les titres détenus par la société détentrice,
- partager les capitaux propres entre la quote-part du groupe dans les réserves et les résultats et celle des intérêts minoritaires.

Toutes ces opérations sont réalisées en tenant compte des éliminations et des retraitements.

2-2-2- L'intégration proportionnelle :²

L'utilisation de cette méthode est assez rare, elle s'applique au choix avec la mise en équivalence dans le cas de la détention conjointe d'une co-entreprise. Elle est semblable à l'intégration globale à la différence près que la reprise des actifs, des passifs et des éléments du compte de résultat de la filiale s'effectue en proportion des droits de la maison-mère sur la filiale et la non-apparition d'« intérêts minoritaires ».

Elle vise à :³

- intégrer la quote-part des actifs, passifs, charges et produits,
- éliminer les titres détenus par la société détentrice,
- mettre en évidence les droits du groupe dans les réserves et les résultats.

2-2-3- La mise en équivalence :⁴

Généralement appliquée dans le cas de l'influence notable, mais aussi dans celui du contrôle conjoint, elle se fait à travers la substitution de la valeur comptable des titres de participation de la filiale par la valeur de la quote-part des capitaux propres (résultat compris) de la filiale. La mise en équivalence est plutôt une méthode de réévaluation qui se traduit à l'actif de la société-mère par un poste de « titres mis en équivalence » et au passif en capitaux propres par un écart d'évaluation.

Elle vise, après retraitements et éliminations, à :⁵

- ré-estimer les titres à hauteur de la quote-part de capitaux propres revenant à l'actionnaire ou à l'associé dans un poste particulier « titres des sociétés mises en équivalence »,
- éliminer les titres pour leur valeur comptable,
- mettre en évidence les droits du groupe dans les réserves et les résultats.

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 22.

² DE LA BRUSLERIE Hubert, Op.cit, p. 90.

³ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 25.

⁴ DE LA BRUSLERIE Hubert, Op.cit, p. 90.

⁵ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 28.

2-3- Les techniques de consolidation :

Les participations dans les sociétés prennent différentes formes : directes, indirectes, réciproques..., ce qui rend difficile la pratique de consolidation. Il existe, à priori, deux principales techniques de consolidation : la consolidation par palier, où chaque société est consolidée dans la société qui la détient ; et la consolidation directe, où chaque société est consolidée directement dans les comptes de la société mère.¹

Les capitaux propres consolidés, les intérêts minoritaires, le résultat consolidé, les écarts d'acquisition et d'évaluation obtenus doivent être identiques, quelle que soit la technique utilisée.²

2-3-1- La consolidation directe :

Dans cette méthode, il s'agit de déterminer, pour chaque entreprise incluse dans le périmètre, les droits du groupe dans les capitaux propres quelle que soit l'entreprise concernée. Cette approche permet de calculer la part contributive de chaque entreprise dans les réserves et les résultats du groupe.

Le choix de ce mode de consolidation permet de mieux appréhender la répartition des capitaux propres de chaque entreprise entre le groupe et les intérêts minoritaires. C'est le mode le plus utilisé dans la pratique.³

¹ WHITE Allen : La consolidation directe, Editions De Boeck, Bruxelles, 2003, p. 46.

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 218.

³ Ibid., p. 218.

Tableau 1.2 : Avantages et inconvénients de la consolidation directe

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> • Elle fournit directement l'information financière au niveau du groupe. • Elle permet donc un gain de temps et de coût par rapport à celle par paliers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elle rend difficile les analyses à l'intérieur du groupe, analyses utiles aux besoins de gestion ou d'information (segmentation par activités, zones géographiques...). • La contrainte est de déterminer préalablement le pourcentage des intérêts détenus par la société mère dans chaque société.

Source : ROPERT Eric, Op.cit, p. 49.

2-3-2- La consolidation par palier :

Cette méthode consiste à consolider successivement des sous-ensembles incorporés dans des ensembles plus grands. Elle s'effectue en commençant par la société placée à l'extrémité inférieure de la chaîne en remontant vers la société mère. Chaque sous-consolidation est opérée en appliquant aux capitaux propres d'une filiale le pourcentage de participation détenu par la société qui joue le rôle de mère dans le sous-ensemble.

Cette approche permet, quant à elle, de mettre en évidence des intérêts minoritaires dans les sociétés intégrées proportionnellement ou mises en équivalence.¹

Tableau 1.3 : Avantages et inconvénients de la consolidation par palier

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> • Elle permet une segmentation de l'information financière à l'intérieur du groupe. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elle nécessite un travail plus important que la consolidation directe globale, d'où un délai et un coût plus élevés. • Elle est difficile à utiliser lorsque les liaisons financières entre sociétés sont complexes.

Source : ROPERT Eric, Op.cit, p. 49.

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 218.

Section 03 : L'organisation pratique de la consolidation :

La consolidation consiste à établir les états financiers d'un groupe de sociétés pour des besoins d'information internes et externes. Elle agrège pour cela les comptabilités individuelles des sociétés consolidées et opère des retraitements afin de faire comme s'il ne s'agissait que d'une seule entité.¹

L'organisation de la consolidation peut être plus ou moins complexe en fonction des caractéristiques de chaque groupe : importance, caractère national ou international, structure, modes organisationnels...

Dans cette section, nous allons présenter la démarche globale de consolidation et ses différentes phases pour aboutir aux états financiers consolidés.

3-1- La démarche globale de consolidation :

La démarche d'organisation est liée aux règles d'organisation comptable appliquées au sein du groupe. Il s'agit de choisir entre deux grandes tendances : la démarche centralisée et la démarche décentralisée.²

Historiquement, la démarche la plus utilisée était celle centralisée pour la simple raison que la formation et les connaissances techniques des responsables comptables de chaque entreprise étaient insuffisantes dans le domaine de la consolidation. De nos jours, la tendance s'est largement inversée vu la multiplication des opérations de retraitements et la taille des groupe qui s'est élargie.³

3-1-1- La démarche centralisée :

Dans cette démarche, le service consolidation assume la totalité des opérations de consolidation en utilisant les données de chaque entreprise consolidée issues de la balance de fin d'exercice.⁴

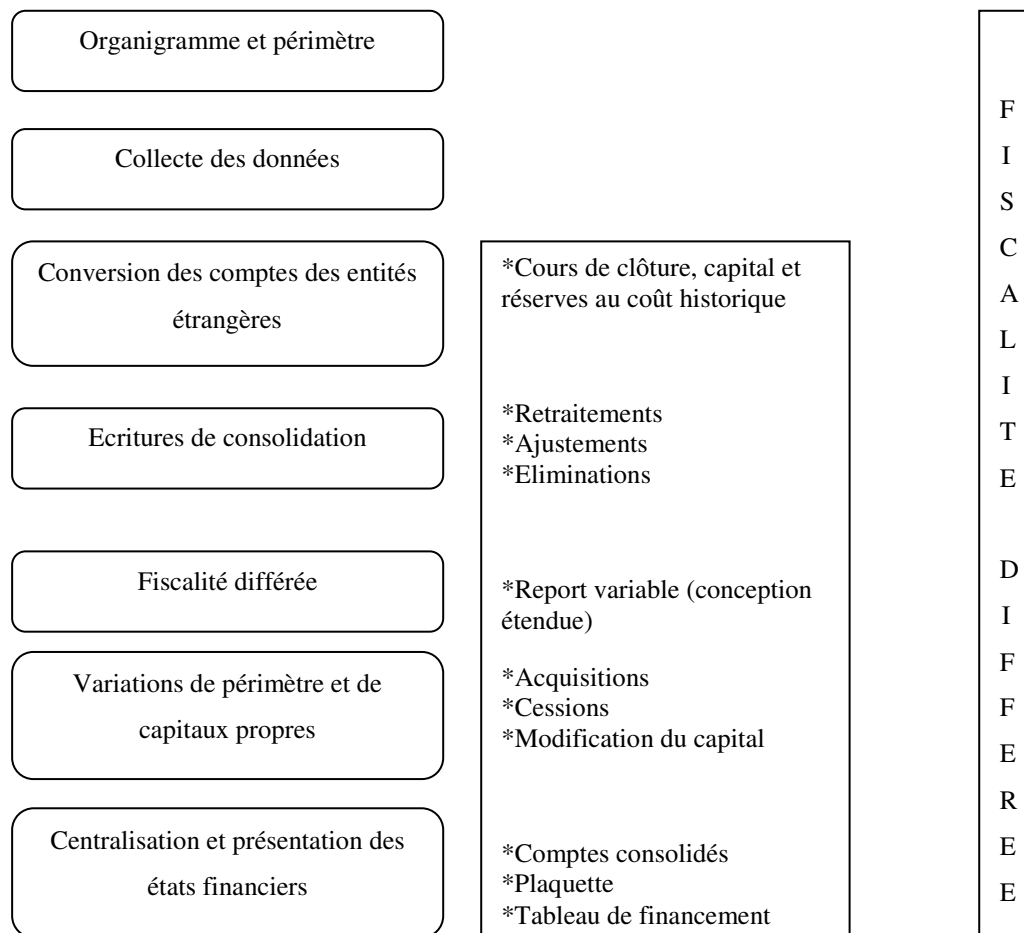
Les étapes de cette démarche sont présentées dans la figure 1.6.

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 180.

² COLINET François et Paoli Simon, Op.cit, p. 35.

³ Ibid., p. 35.

⁴ Ibid., p. 35.

Figure 1.6 : La démarche de consolidation centralisée

Source : COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 36.

3-1-2- La démarche décentralisée :¹

Contrairement à la démarche centralisée, 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.

Cette démarche est appliquée dans les groupes où le nombre d'entreprises à consolider est important, car il permet d'alléger les travaux du service de consolidation. Cette organisation suppose que les entreprises soient bien informées des règles d'évaluation du groupe.

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 36.

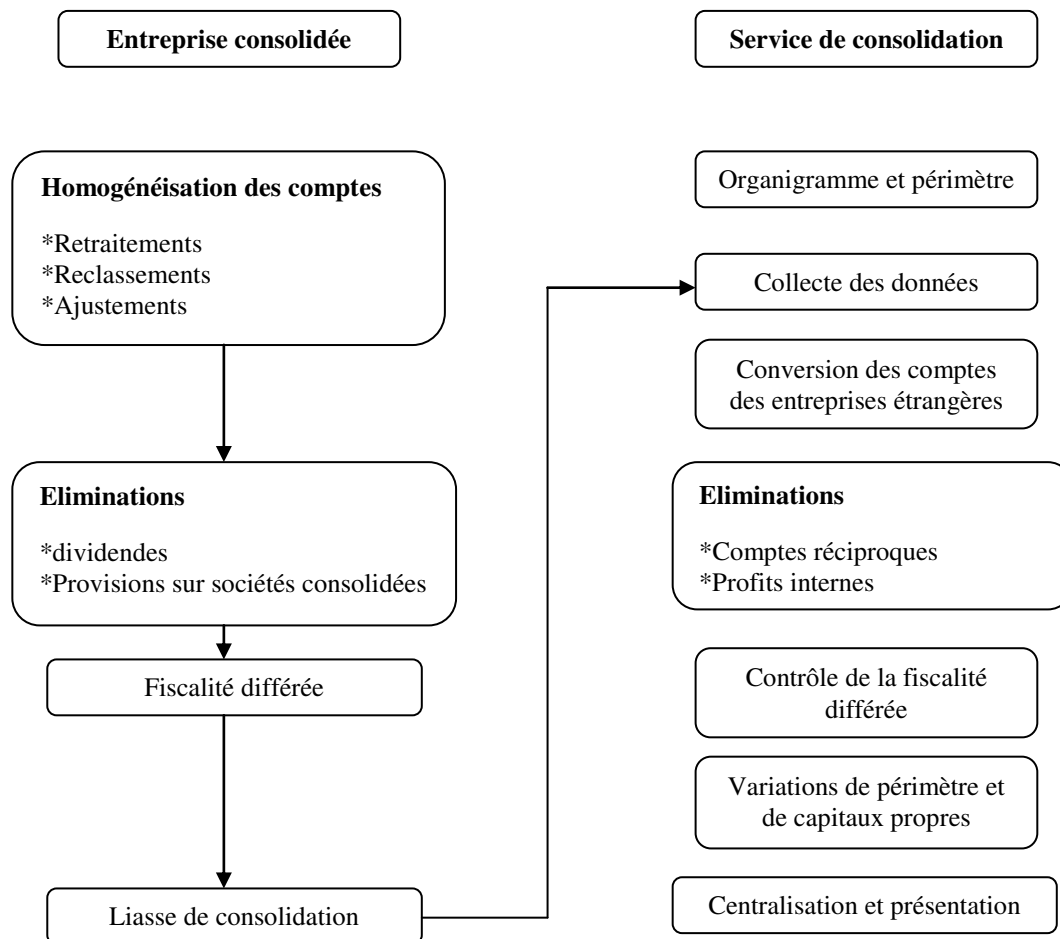
Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Son efficacité implique :¹

- la diffusion auprès des sociétés du groupe du manuel comptable groupe et du manuel de consolidation, accompagné parfois de séminaires de formation ;
- la définition et la délégation des pouvoirs aux filiales ;
- la transmission (à la fin de l'année généralement) à chaque filiale de la liasse de consolidation en lui accordant un délai pour la retourner remplie.

Donc, afin d'obtenir une information consolidée fiable, les relations avec les filiales doivent être normalisées.

Figure 1.7 : Démarche décentralisée



Source : COLINET François, PAOLI Simon, Op.cit, p. 37.

¹ LACEB Toufik et L'HADJ Farid, Op.cit, p. 20.

3-2- Le processus de consolidation :

La construction des comptes consolidés repose sur un processus comptable complexe dont il importe d'assimiler les étapes.

D'après la définition des comptes consolidés, ces derniers ont pour but de présenter l'activité, les résultats, la situation financière et le patrimoine d'un ensemble constitué par une entreprise consolidante et les entreprises qui lui sont liées comme si cet ensemble ne formait qu'une seule entité.

Cette définition résumant l'objectif des comptes consolidés permet d'appréhender les principales étapes du processus de consolidation :

- définir l'ensemble à consolider ;
- homogénéiser les comptes de chaque entreprise consolidée ;
- éliminer les opérations internes au groupe ;
- éliminer les titres détenus à l'intérieur du groupe et partager les capitaux propres.¹

3-2-1- La définition du périmètre de consolidation :²

C'est l'étape initiale du processus de consolidation, il s'agit de :

- identifier les entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, et cela par le biais d'un inventaire du portefeuille titres et après calcul du pourcentage de contrôle ;
- déterminer le type de contrôle ou d'influence exercé sur chacune de ces entreprises ;
- décider des méthodes de consolidation qui doivent être appliquées ;
- déterminer le pourcentage d'intérêt du groupe sur chacune des entreprises consolidées.

3-2-2- Les retraitements d'homogénéité :

L'objectif ultime des comptes consolidés est de donner une vision plus économique d'un ensemble de sociétés par l'agrégation des comptes individuels de ces dernières. Ainsi, les comptes consolidés doivent donner une représentation homogène du groupe. Cependant, il existe, le plus souvent, des différences significatives dans les règles et méthodes utilisées dans les comptes individuels des différentes entités consolidées.³

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 59.

² Ibid., p. 59, 60.

³ MAILLET-BAUDRIER Catherine : Les techniques de consolidation, Editions Foucher, Paris, 2007, p. 30.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Par conséquent, lorsque l'homogénéité n'a pas pu être réalisée dans les comptes individuels, des retraitements de ces derniers s'imposent. En effet, leur objectif est d'assurer l'évaluation et la présentation des actifs, des passifs, des charges et des produits selon des méthodes homogènes au sein du groupe.¹

Les retraitements de consolidation sont très nombreux, le tableau suivant en contient quelques exemples :

¹ PALOU Jean-Michel : Manuel de consolidation, Editions Groupe revues fiduciaires, Paris, 2010, p. 106.

Tableau 1.4 : Les retraitements d'homogénéité

Domaine	Objectif du retraitement	Exemples
Retraitements d'harmonisation	Rendre homogènes les méthodes d'évaluation	<ul style="list-style-type: none"> • Méthodes et durées d'amortissement • Méthodes et règles de dépréciation des stocks et créances clients • Méthodes de valorisation des stocks
Retraitements liés à la reconnaissance de nouveaux actifs ou passifs	Constater des actifs ou passifs non reconnus dans les comptes individuels	<ul style="list-style-type: none"> • Constatation des frais de développement à l'actif • Activation des contrats de location financement • Constatation des engagements de retraite au passif
Retraitements liés à la mise en œuvre de la juste valeur	Inscrire les actifs ou passifs à la juste valeur dans les comptes consolidés	<ul style="list-style-type: none"> • Évaluation des actifs de transaction au cours de clôture • Évaluation des actifs et passifs d'une entité à la juste valeur suite à une entrée dans le périmètre de consolidation
Retraitements liés aux écritures d'origine fiscale	Éliminer dans les comptes consolidés les écritures comptables enregistrées pour la seule application des législations fiscales dans les comptes individuels	<ul style="list-style-type: none"> • Élimination des provisions réglementées (provisions pour hausse des prix, amortissements dérogatoires...) • Immobilisation des frais accessoires sur acquisition d'immobilisations
Retraitements liés à la constatation d'impôts différés	Tenir comptes des impôts différés dans les comptes consolidés non constatés dans les comptes individuels	<ul style="list-style-type: none"> • Constatation d'une créance d'impôt au titre d'un déficit reportable • Constatation d'un impôt différé sur les écarts d'évaluation entre le bilan fiscal et consolidé

Source : BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 61.

3-2-3- L'élimination des opérations internes au groupe :

Afin que les comptes consolidés donnent une image fidèle de la situation financière et de l'activité d'un groupe, il convient donc ne prendre en compte que les opérations réalisées avec des tiers extérieurs au groupe. Par conséquent, seuls les éléments suivants vont apparaître aux comptes consolidés :

- les actifs ou passifs à l'égard des tiers extérieurs au groupe ;
- les seules transactions réalisées avec des tiers ;
- les seuls résultats réalisés avec des tiers.

En définitive, les comptes consolidés sont établis comme ceux d'une entreprise individuelle où des transactions entre établissements ou unités ne donnent pas lieu à reconnaissance de produits ou charges, ni d'actifs ou passifs.

Pour la construction des états financiers consolidés, il convient donc d'éliminer ces opérations internes au groupe qui relèvent de deux catégories :

- les opérations avec incidence sur le résultat du groupe ;
- les opérations sans incidence sur le résultat du groupe.¹

3-2-3-1- Elimination des opérations avec incidence sur le résultat du groupe :

Ces éliminations de profits internes au groupe doivent être réalisées quelle que soit la méthode de consolidation retenue. Ils ne donnent pas lieu à information dans les états financiers sauf lorsque leur importance justifie une mention en annexe.²

3-2-3-1-1- Marge sur stocks :

Les ventes de biens entre sociétés du groupe conduisent à revaloriser le stock et à dégager une marge fictive. Cette marge contenue dans les stocks en provenance d'autres sociétés du groupe doit être éliminée.³

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 62.

² Ibid., p. 62.

³ Ibid., p. 62.

3-2-3-1-2- Dividendes :

Lorsqu'une société consolidée 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 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 dividende.¹

3-2-3-1-3- Plus-value de cession interne :²

La vente d'une immobilisation entre deux entités consolidées génère une plus ou moins value dans la société vendeuse si elle n'est pas réalisée à la valeur nette comptable. S'il s'agit d'une plus-value, l'opération conduit à réévaluer l'actif et à constater cette réévaluation directement dans le résultat de la société vendeuse.

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

3-2-3-1-4- Provisions internes au groupe :³

Dans leurs comptes individuels, les entreprises doivent parfois enregistrer des provisions pour dépréciation et éventuellement pour risques afin de couvrir le risque de défaillance d'une participation consolidée. Les provisions pour dépréciation des titres constituées par l'entreprise détentrice de la participation sont éliminées en totalité. En effet, elles font double emploi avec la prise en compte en consolidation des capitaux propres consolidés de l'entité.

Les provisions pour dépréciation des créances intra groupe sont également éliminées. Les provisions internes au groupe ne sont pas éliminées si elles constatent une dépréciation ou un risque au niveau de l'ensemble consolidé. Il convient de s'interroger sur l'origine de la provision et de chercher ce qu'il adviendrait si la provision était constituée dans une entreprise unique.

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 64.

² Ibid., p. 64.

³ Ibid., p. 64.

3-2-3-2- Eliminations des opérations sans incidence sur le résultat du groupe :¹

Les sociétés appartenant à un même groupe entretiennent fréquemment des relations, commerciales ou financières, entre elles.

Ces opérations sont enregistrées dans les comptes individuels de chaque entreprise en sens opposé, c'est-à-dire dans des comptes réciproques de créances et dettes et de charges et produits. Ces derniers sont éliminés dans le cadre de la consolidation.

Ces éliminations portant sur des montants identiques sont sans incidence sur le résultat d'ensemble du groupe. L'élimination de ces opérations permet au groupe de n'afficher dans ses états financiers que seules les transactions à l'égard des tiers.

Il est important de noter, cependant, que l'élimination des comptes réciproques ne s'effectue qu'entre entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle. Dans le cas d'une intégration globale, l'élimination est à 100%. Mais dans le cas de l'intégration proportionnelle, elle s'effectue dans la limite du pourcentage d'intégration. La différence entre le montant de la créance ou dette et la quote-part éliminée est assimilée à une créance ou dette envers des entreprises extérieures au groupe. Il en est de même pour les charges et produits. Aucune information n'est imposée dans les états financiers consolidés sur les transactions intragroupes.

Si l'entreprise est mise en équivalence, les opérations réciproques ne sont pas éliminées. Les transactions sont en effet considérées comme réalisées avec des tiers. Ces entreprises mises en équivalence relèvent de la notion d'entreprises liées et une information spécifique est prévue en annexe relative aux parties liées au groupe.

3-2-4- Les impôts différés :²

La constatation d'impôts différés a pour objectif de mettre en cohérence la charge d'impôt avec le résultat comptable.

L'impôt à payer (impôt exigible) est calculé à partir du résultat fiscal (base imposable). Le résultat fiscal est différent du résultat comptable avant impôt en raison des

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 65.

² Ibid., p. 66.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

ajustements opérés entre le résultat fiscal et individuel et en raison des écritures de retraitement et d'élimination.

Il existe donc des différences voire des écarts entre le résultat fiscal et le résultat consolidé de l'entité. Ces écarts sont de deux natures :

- les différences **temporaires** qui trouvent leur origine dans un exercice et s'inversent dans un ou plusieurs exercices ultérieurs (exemples : retraitements d'amortissements, élimination de marges sur stocks) ;
- les différences **permanentes** qui sont des écarts entre le résultat consolidé et le résultat fiscal définitifs (exemple : amende définitivement non déductible, dividende reçu non imposable).

Seules les différences temporaires génèrent des décalages d'imposition et donc la comptabilisation d'impôts différés.

Pour mieux appréhender l'incidence de la fiscalité sur la performance de l'entreprise, l'annexe comprend un rapprochement entre la charge totale d'impôt théorique et la charge d'impôt comptabilisée dans le compte de résultat. La charge d'impôt théorique se calcule en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante.

Dans le rapprochement se trouvent l'incidence de taux d'imposition réduits, des différences de taux d'imposition pour les résultats imposés dans d'autres pays que celui de l'entreprise consolidante, l'effet de dépenses non déductibles ou de produits non imposables (écarts permanents).¹

3-2-5- La conversion des comptes en monnaies étrangères :

Après l'harmonisation des données collectées conformément aux règles du groupe et, avant de procéder au cumul des comptes, il est nécessaire que tous les états soient exprimés par la même monnaie.

La norme IAS 21 « effets des variations du cours des monnaies étrangères » traite de la conversion des états financiers des activités à l'étranger qui sont comprises dans les états financiers du groupe par la consolidation globale, proportionnelle ou la mise en équivalence.²

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 66.

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 224.

Il convient de distinguer :¹

- la monnaie fonctionnelle ou de fonctionnement : c'est la monnaie de l'environnement primaire économique dans lequel opère l'entreprise. Elle est utilisée pour l'évaluation des actifs, des passifs et des transactions courantes de l'entreprise ;
- la monnaie de présentation : c'est la monnaie retenue pour la présentation des états financiers.

Un groupe identifie, pour chacune des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation, la monnaie fonctionnelle et convertit les états financiers de ces entités dans la monnaie de présentation choisie par le groupe.²

Il existe deux méthodes pour effectuer cette conversion :³

- méthode du cours de clôture ;
- méthode du cours historique (non prévue par la norme internationale).⁴

Schématiquement, la méthode du cours de clôture consiste à convertir les éléments d'actif et de passif (monétaires ou non) au cours de clôture. Les charges et les produits (y compris les dotations aux amortissements et provisions) sont convertis au cours moyen de la période. Les écarts de conversion sont portés dans les capitaux propres, dans la rubrique « écart de conversion » pour les intérêts majoritaires, et intégrés dans le poste « intérêts minoritaires » pour la part des minoritaires.

La méthode du cours historique consiste à convertir les capitaux propres et les éléments non monétaires au cours à la date de leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise et les éléments monétaires au cours de clôture de l'exercice. Les produits et charges sont convertis à un taux moyen, hormis les dotations aux amortissements et provisions sont converties au cours historique. Les écarts de conversion sont inscrits en résultat.

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 224..

² Ibid., p. 224

³ http://revuefiduciaire.grouperf.com/guide/20125/rfiducgu20125_0400_02572D_001.html, (consulté le 28/08/2015 à 14:14).

⁴ Ibid., p.227.

3-2-6- Les opérations de consolidation :¹

À ce stade du processus de consolidation s'effectuent les opérations de cumul, de partage des capitaux propres des entités consolidées et d'élimination des titres. Ces opérations se réalisent selon les modalités propres à chaque méthode de consolidation.

Ces opérations s'effectuent sur la base des capitaux propres retraités des entités consolidées. Les retraitements et éliminations peuvent conduire à de fortes disparités entre le simple cumul des états financiers individuels et les états financiers consolidés. L'analyste externe ne dispose pas d'éléments d'informations pour établir une comparaison. Par contre, on demandera souvent à l'analyste interne d'expliquer le passage du cumul des résultats individuels au résultat consolidé du groupe.

3-3- La présentation des états financiers consolidés IAS/IFRS :

Le processus de consolidation, précédemment présenté, aboutit à la présentation des comptes consolidés, voire les états financiers consolidés.

La présentation et le contenu des états financiers (comptes individuels et comptes consolidés) sont analysés dans la norme IAS 1. Cette norme n'impose pas de modèles d'états financiers. Elle indique seulement la nature des informations devant figurer dans ces derniers et la structure générale de présentation.²

En Algérie, le règlement (SCF 2009) a adopté des modèles de base, pour les comptes individuels et consolidés, qui doivent être adaptés à chaque entité afin de fournir des informations financières répondant à la réglementation (création de nouvelles rubriques ou sous-rubriques ou suppression de rubriques non significatives et non pertinentes au regard des utilisateurs des états financiers).³

Les états financiers comprennent :⁴

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- un état des variations des capitaux propres ;
- une annexe.

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 72.

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 334.

³ Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, Op.cit, p. 23.

⁴ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 334.

3-3-1- Le bilan consolidé :

Chaque entité doit présenter au bilan, selon la norme IAS 1, séparément ses actifs et ses passifs tant courants que non-courants.¹

Le bilan consolidé contient quelques rubriques spécifiques par rapport à des états financiers individuels, à savoir :²

- écart d'acquisition (ou goodwill) : il représente la différence entre le prix d'acquisition des titres et la quote-part des capitaux propres retraités au jour de l'acquisition. Cet écart est positif lorsque le coût d'acquisition des titres est supérieur à la quote-part des capitaux propres. Le *goodwill* relatif à une entreprise associée est obligatoirement inclus dans la valeur comptable des titres mis en équivalence.

- participations comptabilisées selon la méthode mise en équivalence : le montant de ce poste correspond à la quote-part des capitaux propres des entreprises associées consolidées par la méthode de mise en équivalence.

- intérêts minoritaires : quote-part des capitaux propres d'une société consolidée selon la méthode de l'intégration globale qui revient aux associés ou actionnaires extérieurs au groupe. Cette rubrique figure obligatoirement dans les « capitaux propres ».

3-3-2- Le compte de résultat consolidé :

Le compte de résultat doit mentionner au moins les postes suivants :³

- analyse des charges par nature, permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion suivants : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation ;

- les produits des activités ordinaires ;

- les produits et charges financières ;

- la charge d'impôt sur le résultat ;

- charges de personnel ;

- les dotations aux amortissements et pertes de valeur concernant les immobilisations corporelles et incorporelles ;

- le résultat de l'exercice ;

- la quote-part dans le résultat net des entités associées et des co-entreprises comptabilisées selon la méthode la mise en équivalence ;

- la part des intérêts minoritaires dans le résultat net.

¹ BERTIN Elisabeth, Op.cit, p. 198.

² BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 77.

³ Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, Op.cit, p. 22.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

Des postes et rubriques supplémentaires doivent être présentés au compte de résultat lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l'entité.¹

3-3-3- Le tableau des flux de trésorerie :²

Le tableau des flux de trésorerie, au sens de l'IAS 7, impose la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entreprise au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de l'exercice en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

Le tableau des flux de trésorerie consolidé retrace tous les mouvements monétaires qui expliquent le passage du bilan d'ouverture au bilan de clôture. En effet, le tableau des flux de trésorerie donne la variation de trésorerie (et équivalents) durant l'exercice. Cette variation de trésorerie (et équivalents) est égale à la différence entre la trésorerie (et équivalents) figurant dans le bilan à la clôture et la trésorerie (et équivalents) figurant dans le bilan à l'ouverture.

3-3-4- L'état des variations des capitaux propres :³

L'état des variations des capitaux propres consolidés traduit les informations sur l'augmentation ou la diminution de l'actif net ou de la richesse du groupe.

Il est présenté sur deux années consécutives et contient :

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

¹ BERTIN Elisabeth, Op.cit, p. 184.

² Ibid., p. 206.

³ Ibid., p. 224.

Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés

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

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

3-3-5- L'annexe consolidée :¹

La norme IAS 1 précise qu'une entité doit :

- présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies ;
- indiquer les informations imposées par les normes comptables qui ne sont pas présentées par ailleurs dans les états financiers ;
- fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers, mais qui sont nécessaires pour chacun d'entre eux.

Les notes de l'annexe consolidée doivent faire l'objet d'une présentation structurée.

Les postes des autres documents consolidés doivent renvoyer à un paragraphe précis de l'annexe.

Dans les annexes consolidées, il convient de fournir des informations complémentaires sur les états financiers consolidés, notamment :

- la liste des filiales nationales et étrangères, avec leur nom, leur pays d'enregistrement;
- le pourcentage d'intérêts et de droits de vote détenus ;
- les raisons qui ont conduit à la non-consolidation d'une filiale ainsi que la nature des relations avec la société mère ;
- les acquisitions et les sorties de filiale durant l'exercice et les incidences sur la situation financière, avec une comparaison dans le temps ;
- une description des méthodes utilisées pour la consolidation.

¹ BERTIN Elisabeth, Op.cit, p. 227.

Conclusion :

En guise de conclusion, on peut dire que les comptes consolidés ont pour objectif de présenter le patrimoine, la situation financière et les résultats des entreprises incluses dans le périmètre de consolidation comme s'il ne s'agissait que d'une seule entité.

Il importe de noter aussi que le processus de consolidation est très complexe et obéit à une démarche stricte et normalisée afin de s'assurer que ces comptes reflètent l'activité, présentent une véritable situation patrimoniale et donnent une image économique réelle, pour servir, enfin, d'un vrai outil de gestion.

Après avoir étudié, dans ce chapitre, les différents aspects de la consolidation, nous nous intéressons, à présent, à aborder un autre concept : celui de l'audit, pour répondre à notre problématique initiale et cela aura lieu dans le chapitre qui va suivre.

Chapitre II :

Cadre général de l'audit légal des comptes consolidés

Introduction :

Depuis plus d'un siècle, l'évolution des affaires et des prescriptions légales a imposé le recours à des réviseurs, vérificateurs, certificateurs pour apprécier la fiabilité des informations financières et comptables communiquées par les entreprises aux tiers.

Aujourd'hui, la pratique de l'audit est une obligation légale. De plus, lorsqu'une société établit des comptes consolidés, elle se trouve obligée de faire appel à un auditeur légal pour certification de l'image fidèle de ses comptes.

Au cours du présent chapitre, nous allons aborder le cadre général de l'audit des comptes consolidés, en allant de l'histoire de l'audit, jusqu'à la présentation de la démarche de l'audit légal des comptes consolidés qui constitue le noyau de notre recherche.

Pour ce faire, nous avons opté à la démarche de poursuivre ce développement théorique dans ce chapitre qui s'organise comme suit :

D'abord, une première section portant sur les concepts de base de l'audit financier en révélant sa définition et ses caractéristiques, sa typologie, et ses normes.

Ensuite, une autre section exposant des généralités sur l'audit légal, son histoire et l'organisation de la profession en Algérie.

Enfin, une dernière section traitant de la démarche de l'auditeur légal dans la certification des comptes consolidés.

Section 01 : Les concepts de base de l'audit financier :

Bien que l'audit soit une notion récente, sa pratique s'est largement développée et occupe aujourd'hui une place importante dans la profession comptable.

A travers cette section, nous allons essayer d'introduire les concepts les plus importants en matière d'audit comptable et financier, à savoir : son historique, sa définition et ses caractéristiques ainsi que sa typologie pour terminer avec les normes de l'audit financier.

1-1- Repères historique sur l'audit :¹

Le terme d'audit provient du verbe latin « *audire* » qui signifie « écouter » remontant à l'époque romaine III^e siècle avant Jésus. Les premiers auditeurs ont été vraisemblablement des questeurs que les romains chargeaient de contrôler la comptabilité des provinces, et qui devaient rendre compte de leurs missions devant une assemblée d'auditeurs.

Le verbe anglais « *to audit* », quant à lui, est traduit par : vérifier, surveiller ou inspecter.

Lors de la vague des grands scandales au début du XIX^e siècle, on employa des auditeurs pour faire des investigations approfondies afin de démêler les nœuds financiers, dans le but de découvrir les auteurs de faillites frauduleuses.

Après le milieu du XX^e siècle, la finalité affirmée de l'audit se limitait à l'émission d'un jugement sur la validité des comptes annuels. Mais face à l'augmentation de la taille et de la complexité des entreprises, les auditeurs ont peu à peu assimilé l'intérêt de la qualité des procédures internes pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.

Ainsi, se sont développés les plus grands réseaux d'audit dans le monde qui se matérialisent dans la nomination « Big Four » désignant les quatre plus grandes firmes d'audits.

En Algérie, l'Ordre National des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et des Comptables Agréés a vu le jour en 1992, ce conseil national marqua le début de l'exercice libéral de la profession.

De l'examen des états financiers, audit comptable et financier, l'audit s'est étendu à d'autres domaines : c'est ainsi que l'on parle d'audit informatique, d'audit juridique, d'audit fiscal, d'audit social, d'audit des achats, de la production...¹

¹ OUCHEN Massinissa : L'audit externe, un moyen pour réduire les coûts de l'agence, mémoire d'Ingénieur d'Etat en statistiques et économie appliquée, Alger, 2014, p. 1.

1-2- Définition et caractéristiques de l'audit financier :

1-2-1- Définition de l'audit financier :

Plusieurs définitions ont été attribuées à l'audit financier, commençant par celle de l'IFAC :²

« Une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule «donne une image fidèle », ou «présente sincèrement sous tous les aspects significatifs», qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif ».

Dans son ouvrage, MIKOL le définit comme suit : *« toute analyse, tout contrôle, toute vérification, toute étude, de tout ou une partie des processus comptables ou des comptes (comptes annuels, états financiers, documents comptables,...) d'une entité, peuvent être qualifiés d'audit financier ».*³

Une autre définition donnée par OBERT :⁴ *« L'audit, ou l'activité de contrôle des comptes, peut être définie comme une mission d'opinion :*

- confié à un professionnel « indépendant » (auditeur interne ou externe) ;*
- utilisant une méthodologie spécifique ;*
- et justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes ».*

Partant de ces définitions, on peut conclure que l'audit financier est un processus critique, méthodique et documenté effectué par un professionnel indépendant sur une information financière en vue d'obtenir une opinion justifiée sur celle-ci.

¹ OBERT Robert : Pratiques internationales de la comptabilité et de l'audit, Edition Dunod, Paris, 1994, p. 158.

² FOSSE Vanessa, RANANJASON RALAZA Tokiniaina et ROSIER Marie-Christine, Op.cit, p. 173.

³ MIKOL Alain : Les audits financiers, Editions d'Organisation, Paris, 1999, p. 10.

⁴ OBERT Robert, Op.cit, p. 158.

1-2-2- Caractéristiques de l'audit financier :

Après avoir donné quelques définitions de l'audit financier, il convient maintenant d'en tirer quelques caractéristiques :

- L'auditeur financier n'appartient pas à l'entité dont les comptes sont examinés : l'audit financier doit être réalisé dans des conditions d'indépendance par rapport à l'entité contrôlée. En particulier, la personne qui participe à l'établissement des comptes ne peut prétendre mettre en œuvre l'audit financier car cela la conduirait à être à la fois juge et partie.¹
- L'audit financier a pour objet la validation de comptes ou d'états financiers établis par l'entité qui en fait l'objet. Les termes utilisés par l'auditeur qui opère cette validation ont pu varier au fil des ans : le commissaire aux comptes statuait, il n'y a pas si longtemps, sur la « régularité et la sincérité » des comptes. Il s'exprime aujourd'hui sur l'image fidèle que donnent, ou ne donnent pas, les comptes qui ont fait l'objet de son examen. Dans un cas comme dans l'autre, pourtant, la même idée ressort : les états comptables sont la traduction chiffrée de la situation d'une entité à un moment donné et de la vie qu'elle a menée durant les mois qui ont précédé leur établissement. Le travail de l'auditeur consiste à examiner ces états pour s'assurer qu'ils ne trahissent pas la réalité.²
- L'auditeur apprécie la qualité des états financiers par rapport à un référentiel comptable prédéfini : le dispositif de forme (organisation comptable et liste des comptes) et dispositif de fond (principes comptables et méthodes d'évaluation).
Les comptes sont la traduction d'une réalité, c'est pourquoi ils impliquent l'utilisation d'un certain nombre de conventions, d'un langage que l'auditeur prend comme référence pour en apprécier la validité.³
- L'auditeur financier fait connaître son opinion sur les états financiers dans un rapport écrit. Cette opinion doit être justifiée et motivée. Elle est délivrée à l'issue d'une démarche structurée et normalisée.⁴

¹ FOSSE Vanessa, RANANJASON RALAZA Tokiniaina et ROSIER Marie-Christine, Op.cit, p. 174.

² MERLE Philippe et Collectif : Mémento Audit et Commissariat Aux Comptes, Edition Francis LEFEBVRE, Levallois, 2014, p. 516.

³ HERRBACH Olivier : Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales Toulouse 1, 2000, p. 21.

⁴ FOSSE Vanessa, RANANJASON RALAZA Tokiniaina et ROSIER Marie-Christine, Op.cit, p. 175.

1-3- Typologie de l'audit financier :

La pratique de l'audit financier peut prendre plusieurs formes. Le type de l'audit réalisé dépend de quelques critères, tels que la nature du contrat, l'appartenance des auditeurs...

1-3-1- L'appartenance professionnelle des auditeurs :

Suivant ce critère, il existe deux types d'audit :

1-3-1-1- L'audit interne :¹

L'audit interne est réalisé de l'intérieur de l'organisme par un professionnel (ou plusieurs) salarié(s) de l'entreprise. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour leur efficacité.

1-3-1-2- L'audit externe :²

L'audit externe s'effectue de l'extérieur de l'organisation généralement par un cabinet d'audit privé mené par des professionnels indépendants et lié à l'entreprise par un contrat.

1-3-2- Le caractère obligatoire :

Ce critère, à son tour, donne lieu à deux types d'audit :

1-3-2-1- L'audit légal :³

L'audit légal est une activité régie par la loi et exercée dans le cadre du commissariat aux comptes. Elle vise à émettre une opinion sur la sincérité des états financiers d'une entreprise et à valider la pertinence et la qualité de l'information financière. Autrement dit, c'est l'obligation légale de faire appel à un CAC pour certifier les comptes d'une entreprise.

1-3-2-2- L'audit contractuel :⁴

L'audit contractuel est par définition une mission effectuée dans le cadre d'un contrat. L'objectif est d'émettre une opinion sur les comptes d'une société dans un cadre spécifique.

¹ OUCHEN Massinissa, Op.cit, p. 3.

² Ibid., p. 3.

³ KROLL Pascale et FIORI Débora : Les métiers de l'audit, Edition L'Etudiant, Paris, 2010, p. 26.

⁴ Ibid., p. 28.

Cela peut concerner différents domaines : évaluation d'entreprise dans le cadre d'une opération de croissance externe ou de restructuration, analyse de la qualité du système d'information, évaluation d'actifs ou passifs dans le cadre d'opérations ciblées, évaluation de risques spécifiques...

1-4- Les normes de l'audit financier :

La réalisation d'une mission d'audit suppose l'existence de règles précises, formalisées, connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs de l'information soumise à l'audit.¹

Ces règles sont édictées et publiées par une commission permanente du conseil de l'IFAC appelée l'IAASB. Cette commission publie des textes sous forme de recommandations internationales appelées ISA.²

Le tableau suivant donne un aperçu sur le contenu de ces normes.

Tableau 2.1 : Les normes ISA

Numéro de la norme	Intitulé de la norme
ISQC 1	Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'informations financières historiques, et d'autres missions d'assurance et de services connexes
200	Objectifs et principes généraux en matière d'audit d'états financiers
210	Termes et conditions de la mission d'audit
220	Contrôle qualité d'une mission d'audit
230	Documentation des travaux
240	Responsabilité incombant à l'auditeur d'envisager la fraude dans un audit d'états financiers
250	Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers
260	Communication avec le gouvernement d'entreprise
300	Planification de l'audit
315	Prise de connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives
320	Caractère significatif en matière d'audit
330	Procédures de l'auditeur en réponse aux risques évalués
402	Facteurs à considérer pour l'audit d'entités faisant appel aux services bureaux
500	Éléments probants

¹ LACEB Toufik et L'HADJ Farid, Op.cit, p. 3.

² Ibid., p. 3.

501	Éléments probants – remarques complémentaires sur certains points
505	Confirmations externes
510	Missions initiales – soldes d'ouverture
520	Procédures analytiques
530	Sondages en audit et autres méthodes de sélection d'échantillons
540	Audit des estimations comptables
545	Audit des mesures et des informations sur les justes valeurs
550	Parties liées
560	Événements postérieurs à la clôture
570	Hypothèse de continuité d'exploitation
580	Déclarations de la direction
600	Utilisation des travaux d'un autre auditeur
610	Examen des travaux de l'audit interne
620	Utilisation des travaux d'un expert
700	Rapport de l'auditeur sur les états financiers
701	Modification de l'opinion de l'auditeur dans le rapport d'audit
710	Données comparatives
720	Autres informations présentées dans des documents contenant des états financiers audités
800	Rapport de l'auditeur sur des missions d'audit spéciales
1000-1100	Normes sectorielles (banques, petites entités, instruments financiers, etc.)
2400	Missions d'examen limité d'états financiers
2410	Mission d'examen d'informations financières intermédiaires effectuées par un auditeur indépendant
3000	Missions d'assurance
3400	Examen d'informations financières prévisionnelles
4400	Mission d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues
4410	Mission de compilation d'informations financières

Source : OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre, Op.cit, p. 404.

Section 02 : Généralités sur l'audit légal :

L'audit légal, ou le commissariat aux comptes, constitue la forme de l'audit la plus répandue dans le monde de par son imposition légale. Il porte spécifiquement sur les résultats de la comptabilité financière et certaines informations exigées par la loi.

Cette section a pour objet de mettre en évidence les notions les plus importantes en matière d'audit légal et de présenter les différents aspects de cette profession.

2-1- Historique du commissariat aux comptes :¹

L'histoire du commissariat aux comptes est très liée à celle des sociétés par actions et son évolution à travers le temps a été dictée par le développement qu'ont connu le droit commercial et, principalement, le droit des sociétés dans les pays industrialisés.

A l'origine, les commissaires aux comptes étaient nommés pour une mission de contrôle pour une courte période qui précède généralement l'assemblée des actionnaires ; leur rôle consistait essentiellement à établir une brève approbation des comptes comptables, sans aucun contrôle approfondi.

C'est après la grande crise économique et financière de 1929 qui a frappé le monde capitaliste, que le commissariat aux comptes va connaître un grand essor. De ce fait, il va devenir un instrument de contrôle efficace et permanent, et la profession va être exercée par des personnes hautement qualifiées, désignées par les actionnaires des entreprises dans le but principal de sauvegarder leurs intérêts.

Nombreux sont les pays occidentaux qui ont élaboré des lois et des réglementations destinées à améliorer l'efficacité du contrôle qui devrait être exercé par le commissaire aux comptes.

En Algérie, il convient de signaler que les lois françaises en matière du commissariat aux comptes, ainsi que le contrôle des sociétés par actions, ont été reconduites jusqu'en 1975, année de promulgation du code de commerce.

Par ailleurs, avec la transformation de la grande majorité des entreprises publiques en sociétés par actions et l'entrée en vigueur des récentes réformes économiques, principalement la privatisation de certaines sociétés et organismes publiques, le législateur algérien a donné une importance accrue à la profession du commissaire aux comptes. En effet, plusieurs lois,

¹ BERCHICHE Abdelhamid : Le commissariat aux comptes en Algérie, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Alger, le 15/01/2015, 10:30.

décrets et ordonnances (1975, 1988, 1991, 1993, 1996, 2010...) ont modifié le code de commerce pour assurer le bon fonctionnement du contrôle des sociétés d'une part, et l'organisation de la profession du CAC, d'une autre part.

2-2- L'organisation du commissariat aux comptes :

Nous présentons ici le cadre légal et réglementaire du CAC ainsi que le statut de la profession en Algérie.

2-2-1- Le cadre légal et réglementaire du CAC :

En Algérie, le commissariat aux comptes est régi par¹ :

- Le code de commerce, par les dispositions des articles de 715 bis 4 à 715 bis 14 relatifs au contrôle des sociétés par actions ;
- La loi 10-01 du 29 juin 2010, relative aux professions de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé, remplaçant et complétant la loi 91-08 du 27 avril 1991, relative au commissariat aux comptes.

Le législateur est intervenu par la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 pour réglementer, pour la première fois, l'exercice de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.²

Le statut des commissaires aux comptes, comme celui des experts-comptables et des comptables agréés, relève des professions libérales, donc un statut civil, à l'instar des avocats, médecins, architectes, etc.³

Leur organisation reposait sur la création d'un ordre national, organe professionnel doté de la personnalité juridique, regroupant des personnes physiques ou morales habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, dans les conditions légales.⁴

Une autre loi est venue en remplacement de la première, il s'agit de la loi 10-01 du 29 juin 2010, qui a pour objet de déterminer les conditions et les modalités d'exercice des professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.⁵

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 531.

² BERCHICHE Abdelhamid, Op.cit.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

⁵ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, 11 juillet 2010, p. 3.

Par le biais de cette loi, une chambre nationale des commissaires aux comptes est créée et a pour mission de :¹

- veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;
- faire respecter les règles de la profession et de ses dogmes ;
- élaborer le règlement intérieur qui sera approuvé et publié par le ministre chargé des finances, dans un délai de deux mois à compter de la date de son dépôt ;
- élaborer le code de la déontologie de la profession ;
- émettre un avis sur toutes les questions relatives à cette profession ainsi que sur son bon déroulement.

2-2-2- Le statut du commissaire aux comptes :

Il est commissaire aux comptes, au sens de cette loi : « *toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur* ». ²

2-2-2-1- La nomination :³

La nomination d'un commissaire aux comptes est obligatoire pour toute personne ou entité entrant dans le champ d'application du contrôle légal. Il peut y avoir des cas où la désignation de plus d'un commissaire aux comptes devient obligatoire.

A la constitution, le CAC est désigné dans les statuts, dans les sociétés par l'assemblée générale constitutive.

Au cours de la vie de la société, la nomination des CAC relève de l'organe compétent : l'AGO, par exemple.

La nomination en justice intervient à la demande d'un actionnaire, si l'assemblée a omis d'en nommer un ou en cas de récusation du commissaire aux comptes.

¹ Ibid., p. 5.

² Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 6.

³ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 539.

2-2-2-2- La durée des fonctions :

La durée du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans renouvelable une seule fois. Le renouvellement du mandat se fait par décision de l'assemblée. Au-delà de deux mandats consécutifs, la désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de trois années.¹

L'entrée en fonction nécessite un contrôle des comptes précédant la nomination et la fonction prend fin lors de l'assemblée générale statuant sur les comptes du troisième ou sixième exercice.²

2-2-2-3- L'expiration de la fonction :

La cessation de la fonction peut résulter de plusieurs événements :³

- l'arrivée du terme et le non-renouvellement du mandat ;
- l'extinction de l'obligation qui a conduit à la nomination d'un commissaire aux comptes ;
- la démission du CAC sans que cela puisse le soustraire à ses obligations légales. Il doit veiller à observer un préavis de trois mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués. Il doit s'appuyer sur des motifs tels que la cessation définitive de l'activité, un motif personnel impérieux...
- l'empêchement provisoire ou définitif provenant de l'incapacité à mettre en œuvre la mission ;
- les situations d'incompatibilité ;
- le relèvement judiciaire de fonction pour faute et empêchement, avant expiration normale de son mandat, par décision de justice à la demande du directoire, du CA, des actionnaires...
- la récusation sur décision de justice à la demande des actionnaires ou d'associés. La récusation ne peut avoir lieu que pour juste motif (la compétence du CAC, son honorabilité, son impartialité ...)
- le décès.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 6.

² BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 540.

³ Ibid., p. 541.

2-2-2-4- Les droits du commissaire aux comptes :

Les commissaires aux comptes exercent une mission permanente qui leur permet de mener à bien leur droit à l'information, leur pouvoir d'investigation ainsi qu'un droit à la rémunération.

2-2-2-4-1- Une mission permanente :¹

Le commissaire aux comptes dispose d'un pouvoir d'investigation permanent, en ce qui concerne sa mission générale. En conséquence, il peut opérer à toute époque, toutes les vérifications et contrôles qu'il juge opportuns. Il peut se faire communiquer toutes les pièces utiles à sa mission et obtenir des informations auprès des tiers avec qui l'entreprise est en relation.

2-2-2-4-2- Le droit à l'information et le pouvoir d'investigation :²

Le commissaire aux comptes est convoqué au conseil d'administration, au directoire, au conseil de surveillance et aux assemblées.

De plus, le CAC dispose du pouvoir de convoquer lui-même les associés ou actionnaires en assemblées.

Le secret professionnel ne peut lui être opposé par les dirigeants de l'entreprise.

Les commissaires aux comptes ont un pouvoir d'investigation étendu. En effet, ils peuvent conduire leurs investigations tant auprès de la personne morale contrôlée que des sociétés mères ou filiales. Dans l'hypothèse où l'entreprise contrôlée établit des comptes consolidés, les investigations peuvent être opérées auprès de l'ensemble des entreprises du périmètre de consolidation.

Le commissaire a aussi la faculté de recueillir toute information utile à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la personne morale contrôlée.

2-2-2-4-3- Le droit à la rémunération :

Les honoraires du commissaire aux comptes sont à la charge de la personne morale dont il assure le contrôle légal. Ces honoraires sont fixés au début de la mission par

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 541.

² Ibid.

l'assemblée générale ou l'organe délibérant habilité. Ils doivent être mérités, convenus et respectueux des exigences techniques du contrôle légal.¹

En dehors de ses honoraires et des débours engagés dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes ne peut recevoir aucune rémunération, ni avantage, sous quelque forme que ce soit.²

Les honoraires ne peuvent, en aucun cas, être calculés sur la base des résultats financiers obtenus par l'entreprise ou l'organisme concerné.³

2-2-2-5- Les obligations du commissaire aux comptes :

Nous allons traiter dans ce titre les obligations auxquelles est soumis le commissaire aux comptes, à savoir : le principe de non-immixtion dans la gestion, l'information des dirigeants, l'information des actionnaires et du public et l'obligation de moyens.

2-2-2-5-1- La non-immixtion dans la gestion :

Le principe de non-immixtion du commissaire aux comptes dans la gestion est expressément prévu par l'article 715 bis 4 du code de commerce et la loi 10-01. Ce principe vise clairement à séparer les fonctions de direction qui accomplissent des actes de gestion des fonctions de contrôle qui se prononcent sur la régularité et la sincérité desdits actes. Le commissaire aux comptes n'est donc pas autorisé à accomplir directement ou indirectement des actes de gestion et ne peut également émettre d'opinions sur la gestion de la société (politique sociale...) et sur la conduite des affaires (politique commerciale...)⁴

Enfin, le domaine d'appréciation du CAC est la régularité, la sincérité, et non pas l'opportunité. Il constate et rend compte, mais il ne critique ni apprécie.⁵

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 542.

² Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 7.

³ Ibid.

⁴ LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean-Pierre : Audit et Commissariat aux comptes, Editions Gualino, Paris, 2007, p. 73.

⁵ MIKOL Alain : Audit et commissariat aux comptes, Editions e-theque, France, 2010, p. 53.

2-2-2-5-2- L'information des dirigeants :

Le commissaire aux comptes doit informer les dirigeants sociaux (administrateurs et membres du directoire) sur les éléments suivants :¹

- les contrôles et vérifications effectués ;
- les postes du bilan comptable et documents où des modifications sont nécessaires ;
- les irrégularités et inexactitudes découvertes ;
- les conclusions relatives à leur observation.

2-2-2-5-3- L'information des actionnaires et du public :

Le commissaire aux comptes doit présenter à l'assemblée générale ordinaire un rapport général sur les comptes annuels. Ce rapport doit être écrit, daté, signé et déposé au siège social, 15 jours avant l'AGO. Le rapport précise l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes. Cette opinion doit être clairement exprimée : les comptes sont, ne sont pas ou sont partiellement réguliers, sincères et fidèles.²

2-2-2-5-4- Une obligation des moyens :

Les commissaires aux comptes ne sont soumis qu'à une obligation de moyens, et non à une obligation de résultat. Ils ne sont tenus que des diligences professionnelles, c'est-à-dire de conformer leur activité, leur comportement, leurs efforts à ceux du « bon professionnel » qui respecte les dispositions légales et les normes professionnelles.³

¹ BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha, Op.cit, p. 544.

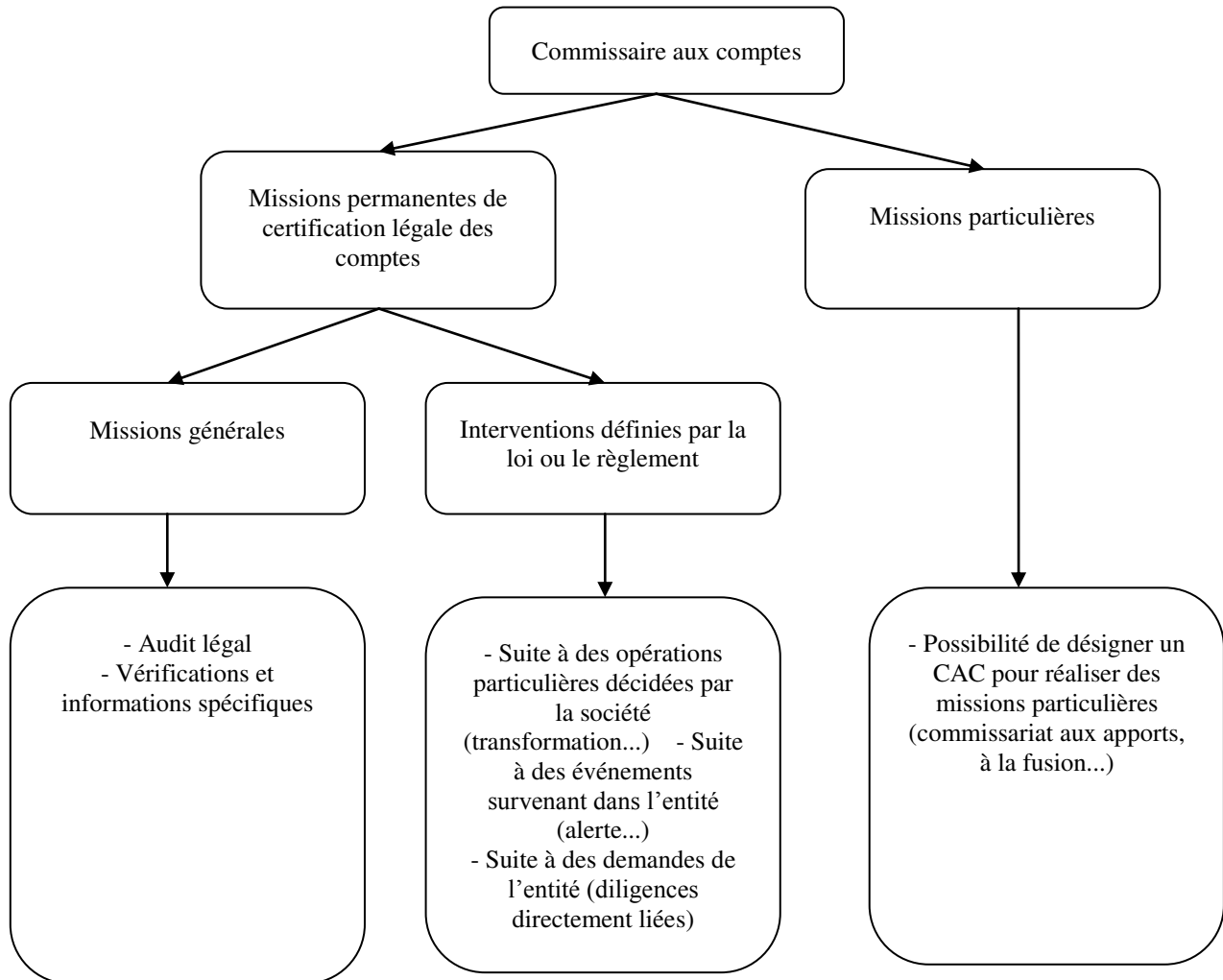
² Ibid., p. 545.

³ Ibid.

2-3- Les missions du commissaire aux comptes :

Selon la loi 10-01, les missions du commissaire aux comptes 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.

Figure 2.1 : Les missions du commissaire aux comptes



Source : LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean-Pierre : Règlementation professionnelle et déontologie de l'expert comptable et du commissaire aux comptes, Edition Gualino, Paris, 2014, p. 117.

2-3-1- Les missions permanentes :¹

Il s'agit de :

- 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 dont il a pu avoir connaissance ;
- certifier 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.

2-3-2- Les missions occasionnelles :²

En plus des missions précédentes, le commissaire aux comptes peut effectuer les missions suivantes :

- vérifier les conventions réglementées ;
- vérifier les cinq rémunérations les plus élevées ;
- vérifier les avantages particuliers accordés au personnel ;
- rappeler des résultats des cinq derniers exercices et des résultats par action ou part sociale ;
- évaluer les procédures de contrôle interne ;
- informer l'assemblée générale en cas de menace sur la continuité d'exploitation.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 6.

² Ibid.

2-4- Les responsabilités du commissaire aux comptes :

Le commissaire aux comptes a une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats.

La responsabilité du commissaire aux comptes se décline en responsabilité civile, responsabilité pénale et responsabilité disciplinaire.

2-4-1- La responsabilité civile :¹

Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'aux tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la loi.

Il n'est désengagé de toute responsabilité quant aux infractions auxquelles il n'a pas pris part, que s'il prouve qu'il a accompli les diligences normales de sa fonction et qu'il a informé le conseil d'administration de ces infractions et s'il n'y a pas été remédié de façon adéquate, à l'assemblée générale la plus proche, après qu'il en aura eu connaissance et, en cas de constatation d'une infraction, il prouve qu'il a informé le Procureur de la République près le tribunal compétent.

On peut distinguer deux formes de responsabilité :

- Responsabilité des fautes personnelles commises dans l'exercice des fonctions du commissaire ;
- Responsabilité pour faute d'autrui.

2-4-2- La responsabilité pénale :

La responsabilité pénale des commissaires aux comptes peut être engagée pour tout manquement à une obligation légale.²

On trouve dans l'étendue de la responsabilité pénale :³

- Infractions relatives aux incompatibilités ;
- Le délit d'informations mensongères ;
- Le délit de non-révélation des faits délictueux ;
- La violation du secret professionnel ;
- L'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes et l'usage illégal du titre de commissaire.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 9.

² OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre, Op.cit, p. 586.

³ LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean-Pierre : Audit et Commissariat aux comptes, Op.cit, p. 78.

2-4-3- La responsabilité disciplinaire :¹

La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après sa démission, pour toute infraction ou manquement aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de sa fonction.

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.

¹ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 9.

Section 03 : La présentation de l'audit légal des comptes consolidés :

Lorsqu'une société établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient que les comptes consolidés sont réguliers, sincères, et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.¹

Cette section sera réservée à la présentation de la démarche générale de l'auditeur légal pour la certification des comptes consolidés, c'est-à-dire, elle portera une réponse à notre problématique principale. Pour ce faire, nous allons aborder le contexte de l'audit des comptes consolidés avant de présenter sa démarche.

3-1- Le contexte de l'audit des comptes consolidés :

Il s'agit ici de présenter le cadre réglementaire concernant l'obligation des comptes consolidés ainsi que le référentiel de l'auditeur en matière de leur contrôle.

3-1-1- L'obligation de l'audit des comptes consolidés :

Le code de commerce a prévu, dans son article 732 bis 2, l'obligation du contrôle des comptes de la société « holding » : « *Le contrôle des comptes de la société holding est exercé par deux commissaires aux comptes au moins* ».²

Cette obligation a été également prescrite dans les dispositions de l'article 24 de la loi 10-01 du 29 juin 2009 : « *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* ».³

3-1-2- Le référentiel de l'audit des comptes consolidés :

En plus des dispositions du code de commerce et des différents textes réglementaires concernant l'audit légal des comptes consolidés, l'IAASB a élaboré la norme internationale ISA 600, intitulée : audit d'états financiers de groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composantes) – considérations particulières, qui s'applique sur les comptes de groupes.

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 23.

² Code de commerce, Alger, 2007, p. 221.

³ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 6.

Les principales novations de cette norme sont :¹

- la norme est centrée sur la relation entre le commissaire aux comptes et les professionnels chargés du contrôle des comptes des entités ;
- la distinction entre entités significatives et non significatives ;
- la détermination des seuils de signification ;
- la documentation du dossier du travail du commissaire aux comptes.

3-2- la démarche de l'audit légal des comptes consolidés :

De manière générale, toute mission d'audit des comptes consolidés comprend² :

- l'accès aux travaux des commissaires aux comptes des entreprises comprises dans la consolidation ;
- l'accès à tous les documents des entreprises comprises dans la consolidation ;
- la possibilité de se faire assister par des experts ou collaborateurs ;
- des investigations à toute époque de l'année.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes chargés de la certification des comptes consolidés disposent des mêmes moyens techniques que pour le contrôle des comptes annuels³.

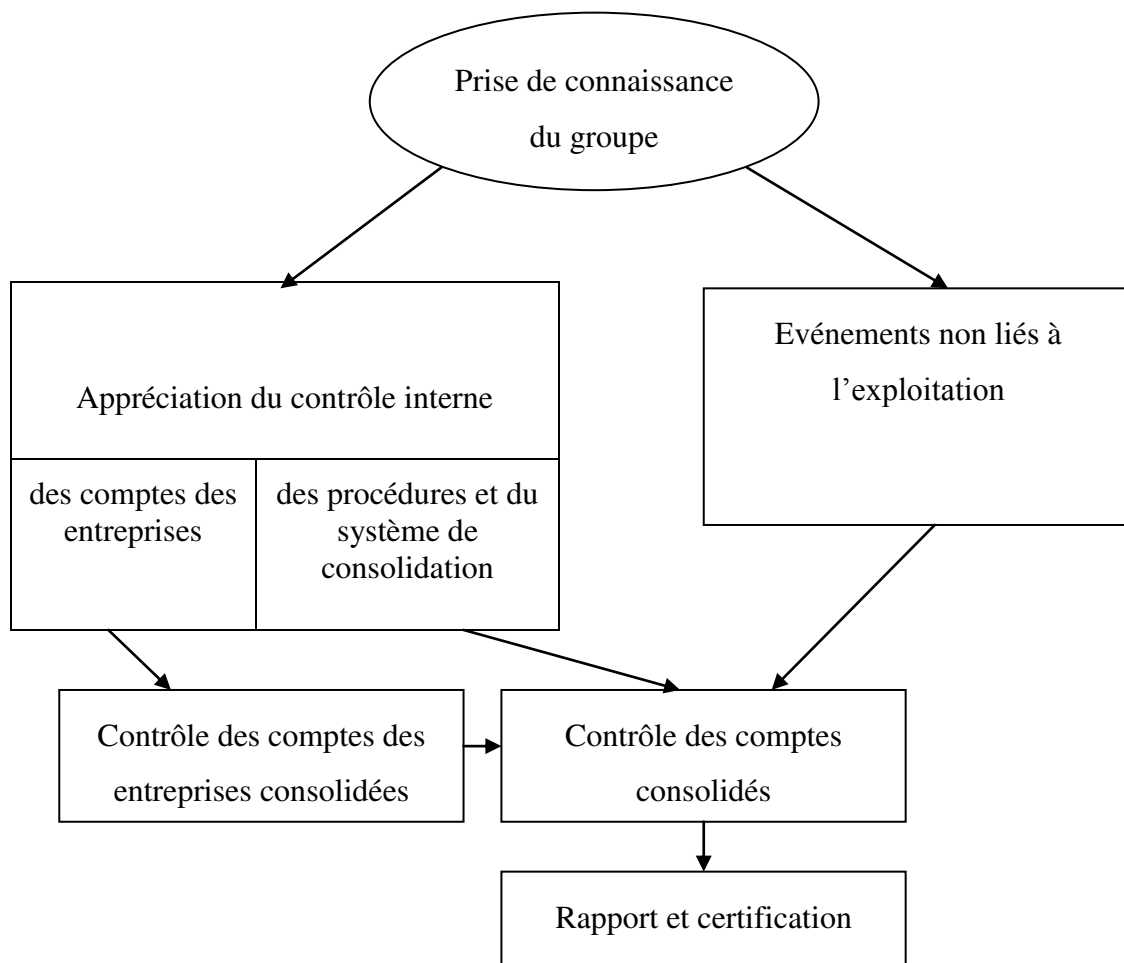
Ils doivent aussi établir, à la fin de la mission de contrôle, un rapport de certification des comptes consolidés.⁴

¹ <http://www.icci.be/fr/formation/Seminaires/Pages/Auditdegroupe-ISA600Aspectsparticuliers-Auditsd%E2%80%99%C3%A9tats%E2%80%99%AC%81nanciersdugroupe%28ycompris%E2%80%99utilisationdestravauxdesauditeursdescompo.aspx> , (consulté le 05/03/2015 à 11:15).

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p.532.

³ Ibid., p.531.

⁴ Journal Officiel de la République Algérienne n°42, Op.cit, p. 6.

Figure 2.2 : La démarche d'audit des comptes consolidés

Source : COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p.533.

3-2-1- Prise de connaissance du groupe :

La prise de connaissance de l'entreprise et de son environnement constitue la première étape pour identifier les zones de risques. Cette étape est, à l'évidence, la plus délicate à mener, car, à la différence des phases d'analyse du contrôle interne ou de contrôle des comptes où les cabinets bénéficient d'une démarche et d'outils de contrôle efficaces et standardisés, elle repose sur une analyse stratégique du groupe effectuée par les membres les plus expérimentés de l'équipe d'audit.¹

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 23.

Le recueil des informations sur le groupe a pour objectifs principaux :¹

- de constituer un dossier permanent de consolidation ;
- de mieux connaître les événements ou les circonstances pouvant avoir une importance significative sur les comptes consolidés ;
- d'orienter, de planifier la mission et de choisir les techniques de contrôle les plus appropriées pour la certification des comptes consolidés.

Cette phase est initiée au début de la mission et se prolonge tout au long de la mission pour adapter les vérifications au contexte du groupe contrôlé. Elle doit être mise à jour régulièrement.

3-2-1-1- Contenu du dossier permanent :²

Le dossier permanent dans l'audit des comptes consolidés répond aux mêmes besoins que celui lié à l'audit des comptes annuels. Il contient :

- le recueil d'informations générales à caractère pluriannuel ;
- les informations relatives à tous les intervenants dans les comptes consolidés ;
- l'organisation de la mission ;
- l'élaboration du programme de travail.

Les informations à collecter peuvent être classées en plusieurs rubriques :

3-2-1-1-1- Les données économiques :³

- l'organigramme du groupe ;
- la structure du groupe et le poids relatif des entreprises consolidées ;
- les secteurs d'activité des entreprises consolidées ;
- la nature et l'importance des flux intra-groupe ;
- la place du groupe dans son secteur d'activité.

3-2-1-1-2- Les données comptables :⁴

- le plan comptable du groupe ;
- les comptes consolidés sur plusieurs exercices ;
- le manuel de consolidation ;
- la justification de certains postes particuliers.

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 533.

² Ibid, p. 534.

³ Ibid..

⁴ Ibid,.

3-2-1-1-3- Les procédures :¹

- le manuel de consolidation ;
- les règles d'évaluation choisies ;
- les règles propres à la consolidation ;
- les règles de présentation ;
- la procédure de réconciliation des comptes intra-groupe ;
- les principes comptables retenus dans le groupe ;
- le calendrier des opérations.

3-2-1-1-4- L'organisation du groupe :²

- l'organigramme du service de consolidation ;
- le choix de traitement des données consolidées ;
- le système informatique utilisé ;
- les relations avec les responsables de chaque entreprise consolidée ;
- les comptes rendus de l'audit interne.

3-2-1-1-5- L'organisation de la mission :³

- le programme de travail ;
- les budgets d'interventions et les honoraires ;
- le suivi des temps ;
- l'examen analytique ;
- les feuilles de synthèse caractéristiques ;
- les rapports de certification ;
- les rapports d'audit ;
- les comptes rendus de réunion.

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 534.

² Ibid.

³ Ibid.

3-2-1-2- Les moyens utilisés :¹**3-2-1-2-1- Collecte des informations :**

Diverses informations doivent être recueillies :

- les contacts avec les dirigeants et les responsables financiers et comptables des entreprises consolidées ;
- l'analyse des comptes consolidés précédents, des comptes annuels et des rapports de gestion, des procès-verbaux de conseils d'administration ;
- les budgets, plan de développement et plan de financement ;
- les publications ;
- les articles de presse.

3-2-1-2-2- Analyse des données non liées à l'exploitation :

Certains événements peuvent avoir des conséquences sur les comptes consolidés :

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

3-2-1-2-3- Organisation de la mission et programme de travail :

Cette phase de la démarche conduit à :

- la définition des contrôles clés du groupe dans le programme de travail ;
- les plannings et les budgets en temps et en honoraires.

Le programme général de travail précise :

- la nature et l'étendue des travaux à effectuer dans chaque entreprise consolidée ;
- les forces et les faiblesses décelées liées aux entités vérifiées, au système comptable utilisé, aux règles et procédures applicables ainsi que leur incidence sur les contrôles à réaliser ;
- le calendrier des travaux ;
- les seuils de signification acceptables.

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 535.

3-2-2- Appréciation du contrôle interne :

L'analyse du contrôle interne au sens strict permet de s'assurer que le dispositif d'élaboration et de traitement de l'information financière offre toutes les garanties de fiabilité.¹

3-2-2-1- Contrôle interne des sociétés consolidées :²

L'appréciation du contrôle interne et des sécurités de chaque entreprise consolidée peut se faire dans le cadre des travaux par les commissaires aux comptes desdites entreprises.

Le commissaire aux comptes de la société consolidante doit apprécier si le volume des contrôles réalisés par ses confrères dans chaque entreprise consolidée est suffisant.

3-2-2-2- Analyse des procédures du groupe :³

Les commissaires aux comptes se font communiquer le manuel de consolidation et apprécient dans son contenu le respect des dispositions légales et réglementaires portant sur :

- les critères de fixation du périmètre ;
- le choix des méthodes de consolidation ;
- la collecte des données ;
- la gestion des comptes intra-groupe ;
- la conversion des entreprises étrangères ;
- le traitement des écarts de première consolidation ;
- les méthodes d'évaluation retenues ;
- la fiscalité ;
- les incidences comptables des intérêts minoritaires.

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

Par ailleurs, il doit apprécier les moyens mis en œuvre pour consolider :

- les informations de tous les participants à la consolidation ;
- le calendrier des opérations ;
- la vérification des données saisies ;
- les modalités de saisie des données ;
- la formalisation des écritures de consolidation ;
- le contrôle interne mis en place dans tous ces domaines.

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 24.

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 536.

³ Ibid.

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

3-2-3- Contrôle des comptes des entreprises consolidées :

Les commissaires aux comptes de la société consolidante doivent s'assurer que les comptes des entreprises consolidées sont réguliers, sincères et reflètent l'image fidèle du groupe.

Cet objectif rappelle que les comptes de chaque entreprise sont établis et arrêtés selon les principes comptables et les méthodes d'évaluation retenus par le groupe. En terme d'organisation comptable, tout doit être mis en œuvre pour obtenir des comptes homogènes. Cet objectif peut être obtenu par deux solutions distinctes.

Ainsi la répartition des travaux est fonction du choix d'organisation du groupe relatif au traitement des données consolidées. Les contrôles à effectuer devront se calquer sur cette organisation.

3-2-3-1- Relations avec les auditeurs des entreprises consolidées :

Le contrôle des comptes des entreprises consolidées repose essentiellement sur une relation avec les auditeurs des entreprises consolidées. Cette relation s'établit principalement au travers de la lecture des rapports d'audit, de la prise de connaissance des programmes de travail, de questionnaires et de l'examen des dossiers de travail des auditeurs des filiales.¹

La communication avec les auditeurs des composantes a lieu à différents moments au cours de l'audit du groupe. En effet, elle peut avoir lieu après que l'équipe affectée à l'audit du groupe ait déterminé les travaux à effectuer sur les informations financières des composantes, à la fin de l'audit, ou à un autre moment.²

3-2-3-2- Contacts et échanges préalables :³

Ils sont nécessaires au bon déroulement de la procédure de certification. Cet échange d'information porte sur :

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 24.

² ISA 600, Norme de l'IAASB, traduite par CA (Comptables Agréés du Canada), 2009, p. 40.

³ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 539.

- les listes des entreprises consolidées précisant le volume des diligences effectuées et souhaitées, les coordonnées des correspondants internes et externes nécessaires à la coordination de la mission, les types de rapport demandés ;

- les règles de consolidation : la liasse de consolidation retenue, le manuel de consolidation utilisé, les procédures de rapprochement des comptes intra-groupe, le calendrier des opérations.

Cette phase préparatoire vise à l'harmonisation des travaux réalisés par les confrères dans le cadre de la mission d'audit des comptes consolidés.

3-2-3-3- Examen de l'exécution de la mission :¹

Il porte sur l'exploitation des rapports ou communications des confrères. Les objectifs de cette étape visent à apprécier :

- l'adéquation des objectifs et des moyens mis en œuvre ;
- l'exploitation des rapports d'évaluation du contrôle interne ;
- une synthèse rédigée par les commissaires aux comptes des entreprises consolidées.

3-2-3-4- Synthèse des travaux effectués :²

Les commissaires aux comptes de la société consolidante doivent tenir compte des opinions exprimées par les confrères sur les contrôles qu'ils ont pratiqués.

Les trois causes pouvant justifier des réserves ou un refus de certifier sont :

- une limitation des diligences ;
- un désaccord sur les principes comptables ;
- une incertitude.

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

3-2-4- Contrôle des opérations de consolidation :

Cette phase consiste principalement à valider le processus de consolidation par la vérification de la conformité des opérations de consolidation à la régularité, la sincérité et

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 539.

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 540.

l'image fidèle du groupe. Ce contrôle pourrait conduire à refaire la consolidation des comptes et à la comparer avec celle établie par le groupe.¹

Cependant, le nombre plus ou moins important des entreprises concernées fait varier l'ampleur des travaux à réaliser.

La démarche d'audit doit, dans cette phase, se calquer sur la démarche de consolidation et chaque étape fait naître des objectifs d'audit spécifiques.²

3-2-4-1- Périmètre :³

Les commissaires aux comptes doivent s'assurer que les dispositions de la loi sur les sociétés commerciales sont bien appliquées pour déterminer quelles sont les entreprises comprises dans la consolidation et quelles sont les méthodes de consolidation appliquées.

➤ **Régularité :** s'assurer :

- du respect des critères de contrôle définis par les textes légaux et réglementaires ;
- de la conformité des méthodes retenues ;
- de la justification des exclusions du périmètre dans l'annexe.

➤ **Exhaustivité :** s'assurer que toutes les entreprises contrôlées directement ou indirectement pour au moins 20 % par la société consolidante sont consolidées.

➤ **Moyens :**

- analyse du portefeuille « Titres de participation » de chaque entreprise consolidée ;
- calcul des pourcentages de contrôle du groupe, d'intérêt du groupe ;
- vérification de la permanence du calcul du périmètre ;
- justification et appréciation des cas d'exclusion, conséquences dans l'annexe ;
- analyse des autocontrôles.

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

3-2-4-2- Collecte des données :⁴

Dans cette phase, les données contenues dans les liasses de consolidation doivent être collectées avec exactitude. Les données sont principalement les informations tirées de la balance générale.

¹ BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 24.

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 540.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

3-2-4-2-1- Objectifs du contrôle :

- s'assurer de l'exactitude des données saisies et issues de la liasse de consolidation ;
- vérifier que les données ont été examinées par les commissaires aux comptes ou les réviseurs externes dans chaque entreprise consolidée ;
- vérifier la conformité d'enregistrement des données des entreprises étrangères.

3-2-4-2-2- Techniques utilisées :

- contrôle arithmétique de la saisie des données ;
- contrôle de recoupement avec les comptes annuels.

Cette phase peut faire l'objet d'une sélection par sondage des entreprises à contrôler. Ce sondage est fonction du nombre et de la taille de chaque entreprise consolidée.

3-2-4-3- Gestion des comptes intra-groupe :**3-2-4-3-1- Objectifs du contrôle :¹**

S'assurer que :

- les postes du bilan et du compte de résultat consolidés ont été retraités des opérations réalisées à l'intérieur du groupe, que ces opérations aient ou n'aient pas d'incidence sur le compte de résultat consolidé ;
- la réciprocité des comptes intra-groupe est conforme à la régularité et à la sincérité des comptes consolidés.

3-2-4-3-2- Contrôles possibles :²

- s'assurer de l'exactitude des comptes réciproques au bilan et au compte de résultat ;
- vérifier les modalités d'élimination des comptes réciproques à l'égard des entreprises consolidées par intégration proportionnelle ;
- contrôler les ajustements pratiqués ayant permis la réciprocité des comptes ;
- analyser les confirmations de comptes réciproques.

3-2-4-3-3- Techniques utilisées :³

- contrôle de recoupement ;
- confirmation des comptes ;
- contrôle arithmétique ;
- contrôle par sondage.

¹ ROPERT Eric, Op.cit, p. 236.

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 542.

³ Ibid..

3-2-4-4- Homogénéisation des comptes :¹

Cette phase correspond à la mise en harmonie des méthodes d'évaluation du groupe. Elle se traduit par des retraitements, des reclassements ou des ajustements.

3-2-4-4-1- Objectifs de contrôle :

S'assurer :

- de la conformité des retraitements d'évaluation aux dispositions du groupe et des règles en vigueur ;
- de l'exactitude du calcul des retraitements d'évaluation ;
- que les retraitements tiennent compte de la fiscalité ;
- de la permanence des méthodes ;
- de l'exhaustivité des retraitements.

3-2-4-4-2- Contrôles possibles :

- vérifier la prise en compte des opérations relatives aux exercices précédents ;
- vérifier l'incidence fiscale en cas de changement de taux d'impôt ;
- vérifier les retraitements relatifs aux entreprises étrangères ;
- vérifier l'incidence entre le groupe et les intérêts minoritaires.

3-2-4-5- Eliminations :²

Cette phase vise essentiellement à supprimer les doubles emplois :

- élimination des comptes intra-groupes réciproques ;
- élimination des résultats internes au groupe ;
- élimination des provisions relatives aux entreprises consolidées ;
- élimination des titres.

3-2-4-5-1- Objectifs de contrôle :

S'assurer que :

- les éliminations ont été constatées en respect des règles du groupe et des dispositions légales et réglementaires ;
- toutes les éliminations ont été constatées ;

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 542.

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 543.

- les éliminations enregistrées prennent en considération les conséquences liées aux exercices précédents.

3-2-4-5-2- Contrôles possibles :

- vérifier l'identification et le calcul de l'élimination des marges sur stocks internes au groupe ;
- contrôler les modalités de traitement comptable de l'élimination des cessions d'actifs internes au groupe ;
- vérifier la symétrie entre les dividendes distribués et ceux encaissés à l'intérieur du groupe ;
- vérifier l'élimination des provisions relatives aux entreprises consolidées.
- contrôler les modalités d'élimination des titres des entreprises consolidées et plus (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).

3-2-4-6- Fiscalité :¹

3-2-4-6-1- Objectifs de contrôle :

- s'assurer que le traitement comptable de la fiscalité différée est conforme aux règles en vigueur ;
- vérifier la permanence des méthodes en matière de fiscalité différée ;
- vérifier le respect du principe de prudence ;
- apprécier si l'information dans l'annexe sur les impôts différés est suffisante.

3-2-4-6-2- Contrôles possibles :

- vérifier la bonne application de la méthode du report d'impôt sur les retraitements, les éliminations, les ajustements, les écarts temporaires ... ;
- contrôler la conformité des taux d'impôts appliqués dans chaque entreprise consolidée ;
- s'assurer que la fiscalité différée dans les entreprises étrangères est correctement traitée ;
- contrôler les conséquences fiscales liées à la distribution de dividendes ;
- contrôler les conséquences liées au changement de taux d'impôt ;
- apprécier les situations fiscales par entreprise et vérifier le principe de prudence ;

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 544.

- contrôler l'exhaustivité et la permanence des informations fournies dans l'annexe sur la fiscalité.

- contrôler l'exhaustivité du traitement comptable des opérations.

3-2-4-7- Analyse des capitaux propres :¹

3-2-4-7-1- Objectifs du contrôle :

L'analyse des variations de capitaux d'un exercice à un autre et par entreprise consolidée permet de garantir la fiabilité des capitaux propres consolidés par rapport à l'exercice précédent.

3-2-4-7-2- Moyens :

- s'assurer que les tableaux individuels de bouclage de capitaux propres sont justes ;
- vérifier ces tableaux avec ceux de l'exercice précédent ;
- contrôler la récapitulation de ces tableaux avec celui de variation de capitaux propres consolidés.

3-2-4-8- Centralisation et présentation des comptes consolidés :²

3-2-4-8-1- Objectifs du contrôle :

- vérifier que la centralisation s'effectue correctement ;
- s'assurer que les comptes consolidés et autres documents qui lui sont liés sont conformes aux règles de présentation en vigueur ;
- vérifier que certaines informations n'ont pas été omises ;
- apprécier les conséquences sur la certification.

3-2-4-8-2- Contrôle possible :

➤ Centralisation :

- tests d'exactitude ;
- contrôles arithmétiques.

➤ Présentation :

- tests de recoupement ;
- tests de conformité ;
- examen analytique portant sur les postes et variations importantes, la comparaison avec les comptes précédents ;
- vérification des principes de présentation, de permanence, de bonne information.

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 546.

² COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 546.

3-2-5- Synthèse et rapports :

3-2-5-1- Synthèse :¹

Il s'agit de s'assurer que les comptes consolidés tiennent compte de toutes les informations recueillies. On procède au contrôle pour :

- récapituler tous les incidents constatés au regard des changements de méthode, des erreurs quantifiées, des incertitudes, des omissions dans tous les documents de synthèse, des limites à l'étendue des contrôles ;
- apprécier l'incidence sur la certification ;
- conclure sur les conséquences au regard du rapport de certification, du rapport d'audit, du programme de travail de l'exercice suivant.

3-2-5-2- Rapports :²

Le rapport de certification des comptes consolidés couvre les états financiers consolidés (bilan, compte de résultat, annexe, tableau de variation des capitaux propres et tableau de flux de trésorerie). Les auditeurs vérifient également la sincérité et la concordance des informations fournies dans le rapport de gestion du groupe avec les comptes consolidés.

Le rapport de certification peut conduire aux conclusions suivantes :

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

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

¹ COLINET François et PAOLI Simon, Op.cit, p. 547.

² BACHY Bruno et SION Michel, Op.cit, p. 25.

Conclusion :

Pour conclure, on peut dire que l'audit d'un groupe de sociétés aboutit, à travers l'expression d'une opinion motivée, à la certification des comptes consolidés.

L'auditeur vise à offrir aux tiers, via une analyse du processus de consolidation et des différents aspects des comptes consolidés, une garantie sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de ces comptes. Pour ce faire, l'auditeur suit une démarche bien définie et fortement réglementée.

Après avoir étudié, dans ce chapitre, les différents aspects de l'audit, notamment sa démarche sur les comptes consolidés, nous nous intéressons, à présent, à mettre en application cette démarche dans un groupe établissant des comptes consolidés afin de porter plus de crédibilité à notre recherche et d'en tirer une bonne réponse à notre problématique, et cela, bien sûr, aura lieu dans le chapitre suivant.

Chapitre III :

Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

Introduction :

Après avoir présenté la partie théorique portant sur l'audit légal des comptes consolidés, nous allons aborder la partie pratique, qui n'est autre que l'application de la démarche de l'auditeur décrite dans le chapitre précédent.

Ce chapitre sera consacré à la description de la mise en œuvre d'une mission d'audit légal de comptes consolidés au sein du groupe : Société Nationale du Transport Routier. Il s'organise comme suit :

D'abord, une première section consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil, SNTR Groupe, ainsi que l'organisation de la Direction des Finances, de la Consolidation et des Participations dudit groupe.

Ensuite, nous allons aborder, dans la deuxième section, la présentation des différents contrôles et vérifications que nous avons effectués au sein de SNTR groupe, dans le cadre de l'audit légal des comptes consolidés et qui constitue le cœur de notre cas pratique.

Enfin, une dernière section sera réservée à l'expression de notre opinion sur les comptes consolidés de SNTR groupe au titre de l'exercice 2013, à travers le rapport de fin de mission.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil :

Dans cette section, nous allons donner une présentation générale du groupe SNTR, de sa structure et de l'organisation de la société mère notamment la Direction des Finances de la Consolidation et des Participations.

1-1- Présentation générale du groupe SNTR :

Cette partie sera scindée en deux : la structure du groupe d'une part, et l'organisation de la société mère d'autre part.

1-1-1- L'organisation du groupe SNTR :¹

1-1-1-1- Historique du groupe SNTR :

La Société Nationale de Transport Routier de marchandises (SNTR) est une entreprise publique, créée par l'ordonnance n° 67-58 du 27 mars 1967.

Elle a hérité des moyens humains et matériels détenus par l'Office National de Transport.

Jusqu'à la fin des années 80, la SNTR assurait le monopole de l'affrètement en Algérie, elle fut l'une des plus grandes entreprises de transport de marchandises par route au monde avec un parc nominal de près de 2 500 attelages de 20 tonnes et plus.

La SNTR a été érigée en Entreprise Publique Economique, Société Par Actions, le 31 décembre 1990.

Avec l'ouverture de l'activité des transports par route au secteur privé et la faiblesse de ses capacités d'investissement en renouvellement de ses moyens, la SNTR a été soumise à une concurrence déloyale.

Elle a su réagir en mettant en jeu ses atouts à savoir : son organisation, son savoir-faire, sa connaissance du terrain, son implantation territoriale et son patrimoine foncier ainsi que son professionnalisme.

La prise de conscience de tous ses collectifs a permis de mener à bien un plan de redressement draconien, avec comme objectif de poser les jalons nécessaires à la pérennisation de la société.

¹ Documentation interne à l'entreprise.

La société s'est réorganisée en groupe industriel, tenant compte :

- du recentrage sur les activités de base pour une meilleure maîtrise de la demande et de l'évolution du marché ;
- de la flexibilité nécessaire pour une réponse rapide et efficace à la demande ;
- du lancement de nouveaux produits pour préparer la prise en charge de la demande qui sera de plus en plus complexe.

Son capital social est actuellement de 2 000 millions de Dinars Algériens, entièrement détenu pour le compte de l'Etat par la SGP FIDBER Transports Terrestres.

Depuis 2002, date effective de sa filialisation, la SNTR s'est organisée en Groupe comprenant plusieurs filiales détenues en majorité par la société mère.

1-1-1-2- Structure du groupe SNTR :

Le groupe SNTR détient sept filiales et une participation.

1-1-1-2-1- La société Agence de Gestion du Fret d'Algérie « SNTR-AGEFAL »

SPA :

La société « AGEFAL » SPA au capital de 200 MDA assure la gestion du fret et la commission de transport. Elle couvre l'ensemble des pôles générateurs de fret routier sur le territoire national. Elle est organisée en 5 agences ou plateformes régionales de fret et dispose de 34 centres de fret qui constituent son réseau commercial à travers le territoire national. Elle est chargée de l'activité d'affrètement des moyens de transport des tiers.

Cette filiale a pour mission principale l'exercice du métier de commissionnaire en transport : (la prospection et le recueil du fret, l'exécution de tous types de transports routiers et des services connexes en son nom et sous sa responsabilité, l'affrètement des moyens de transport, le développement et la gestion d'une bourse de fret (extension à une market place dans la tractation du transport de fret par route), elle vise à réaliser des opérations de transport de bout en bout et les opérations qui s'y rattachent (transit, dédouanement, manutention, entreposage...).

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

1-1-1-2-2- La société Logistique et de transport « SNTR-TRANSPORT » SPA :

Au capital de 500 MDA, elle est chargée de l'exécution des opérations de logistique et de transport que lui confie AGEFAL.

Elle dispose de 17 centres de transport et de 710 attelages de 17 tonnes.

Filiale de transports, elle assure les prestations de transport ainsi que les activités annexes, en amont et en aval, tout en inscrivant graduellement son développement dans la maîtrise de la chaîne logistique : (exécute à l'aide de ses propres moyens, ou de moyens affrétés par elle, tous transports publics de marchandises, effectue toutes opérations financières nécessitées par l'exécution d'un contrat de transport (débours, assurances, remboursement de valeur de la marchandise, frais de magasinage, frais de transit...), réalise pour elle, ou pour des tiers, des opérations de transit et les opérations qui s'y rattachent, développe les activités annexes (chaîne logistique) ainsi que le transport international).

1-1-1-2-3- La Société Algérienne de Surveillance et de Prestation de Services « SNTR-SASPS » SARL :

C'est une société à responsabilité limitée au capital de 5,5 MDA. Elle s'occupe de la sécurité, gardiennage, hygiène et entretien des locaux.

1-1-1-2-4- La société « SNTR-Formation » SPA :

Le groupe SNTR a créé une filiale dédiée à la formation professionnelle, au conseil et à l'assistance, dite : « SNTR-Formation », cette dernière a été créée au mois de Mars 2013.

La société mère du groupe SNTR est l'unique actionnaire du capital social de la filiale « SNTR-Formation » à hauteur de 100%, le capital souscrit est d'un montant de 1 MDA.

Cette filiale est spécialisée dans la formation, elle assure ce type de prestations pour la société mère du groupe, ses filiales ainsi que les clients tiers dans un objectif de formations liées à la gestion.

La « SNTR-formation » contribue à la professionnalisation des métiers du transport routier et logistique. Les services qu'elle propose (formations supérieurs en transport et logistique) ont évolués avec la nature des échanges commerciaux, les métiers et les besoins de qualification des entreprises.

1-1-1-2-5- La société « SNTR-Solitrans » SPA :

La « SNTR-Solitrans », société de service et d'intégration informatique, est une filiale du groupe SNTR créée en mars 2013 avec un capital social de 1 MDA, détenu à 90% par le groupe SNTR et 10% par la SPA SOGRAL.

Cette filiale est spécialisée dans les prestations de services et l'intégration des systèmes d'information visant les métiers suivants :

- le transport routier de marchandises ;
- le transport routier de voyageurs ;
- la logistique.

Elle compte élargir ces offres de service pour proposer les prestations en matière de : conseil, intégration des systèmes et infogérance (externalisation ou outsourcing).

1-1-1-2-6- La société « SNTR-AGS » SPA :

La « SNTR-AGS » est dotée d'un statut de SPA avec un capital social de 1 MDA détenu à 100 % par la société mère du groupe SNTR.

La Filiale « SNTR-AGS » gère l'activité des ports secs et contribue à canaliser des parts importantes de marché et donc, stimuler le développement des activités du groupe SNTR ;

Cette entité emploie à la fin du mois d'avril 2014 un effectif global de 113 agents, dont 38 cadres, 25 agents de maîtrise et 50 agents d'exécution.

1-1-1-2-7- La société « SNTR-Logistics » SPA :

Le groupe SNTR, en pleine phase de développement de son modèle d'affaires pour passer du simple transporteur à un opérateur logistique national, vient de créer sa 7^{ème} filiale « SNTR-Logistics ». Cette filiale est née d'un partenariat entre le groupe Algérien SNTR et la société Française APRC Group, pour le développement, la gestion et l'exploitation aux normes internationales des plateformes logistiques selon la règle 51/49 avec un capital social de 300 MDA.

Ce partenariat prend la forme d'une société mixte qui sera chargée de la prospection foncière, des études, de la conception et de la construction de plateformes logistiques.

La « SNTR-Logistics » s'occupe également de la commercialisation, au niveau national et international, des produits qu'elle transporte. En somme, le groupe SNTR, en

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

phase de développement, veut changer son modèle d'affaires pour passer du simple transporteur à un opérateur logistique chargé également du stockage et de la distribution.

1-1-1-2-8- La participation « ACS » SPA :

Le groupe SNTR est actionnaire de L'ACS (Algérie Containers Services) SPA au capital de 142 MDA à hauteur de 49% du capital (51% part de L'EPAL), elle est chargée du traitement des conteneurs en zone sous douane (port sec) à Rouiba.

1-1-2- La présentation de la société mère du groupe SNTR :²

1-1-2-1- Les principales missions de la société mère :

La société mère est chargée d'assurer le bon fonctionnement du groupe à travers l'exécution des missions qui lui sont confiées. En effet, elle :

- élabore la stratégie du groupe et donne les orientations sur les axes de développement stratégiques des filiales ;
- influence le choix des activités de filiales ;
- contrôle la politique d'investissement et de désinvestissement ;
- supervise ou mène les opérations internationales ;
- impulse les relations entre les filiales et encourage ou impose des relations favorables aux synergies de groupe ;
- oriente les politiques fonctionnelles en particulier la politique financière relative au haut du bilan : augmentation du capital, financement des investissements, politique d'autofinancement et d'endettement, la politique de distribution des dividendes et la politique des ressources humaines relative aux cadres supérieurs ;
- supervise les relations bancaires et définit les seuils des besoins de financement du fonds de roulement ;
- décide de la politique de distribution des dividendes ;
- supervise les engagements financiers exceptionnels ;
- coordonne et décide de la prise en charge des engagements financiers historiques ;

² Documentation interne à l'entreprise.

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

- prend en charge le management transversal « management des interdépendances », en particulier la trésorerie, la recherche-développement, les orientations sur la gestion des gros clients, la logistique commune, la formation...

- élabore la politique sur les ressources en particulier les ressources financières, technologiques et humaines ;

- définit le système d'information à caractère stratégique et financier (reporting financier et tableau de bord) grâce à l'harmonisation des procédures de gestion en vue de faciliter les consolidations financières et fiscales s'il y a lieu ;

- approuve la stratégie des filiales ;

- choisit et nomme les administrateurs et les dirigeants des entités affiliées ;

- négocie et coordonne les grands contrats et en assure le suivi de leur exécution ;

- développe et entretient une culture de groupe.

- définit la politique en matière de relations sociales et syndicales ;

- oriente la politique de communication interne ;

- définit et assure la mise en œuvre de la politique de communication externe du groupe ;

- définit le cadre général des systèmes d'organisation et de gestion.

1-1-2-2- L'organisation de la société mère :

La société mère s'organise en :

- Direction générale : à laquelle sont rattachés :

- Assistants du PDG.

- Comité de Coordination et d'Orientation et sous comités.

- Cellule de gouvernance d'entreprise.

- Inspection Générale.

- Bureau Central des Marchés.

- Bureau Technique chargé du suivi, de la réalisation et de la mise en exploitation des plateformes logistiques et des ports secs.

- Ainsi que 5 directions : Direction de l'Audit et du Contrôle Gestion ; Direction des Ressources Humaines et des Affaires Juridiques ; Direction des

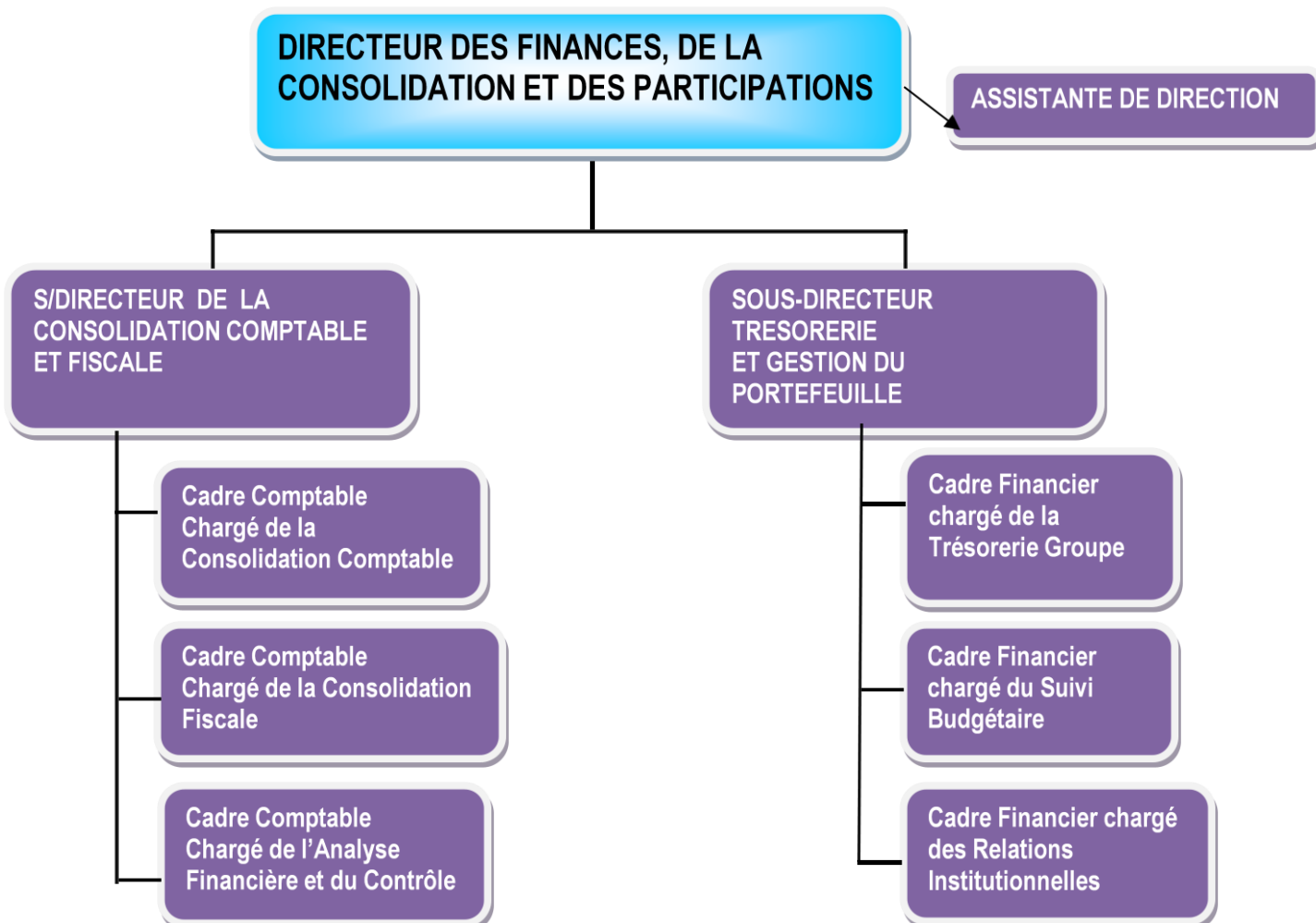
Finances, de la Consolidation et des Participations ; Direction Stratégie, Planification et Développement et Direction des Systèmes d'information.

1-2- Présentation de la Direction des Finances, de la consolidation et des participations :

1-2-1- L'organisation de la DFCP :

La DFCP de la société mère du groupe SNTR est l'une des directions les plus importantes. Elle joue un rôle prépondérant dans la production de l'information financière du groupe ainsi que dans le pilotage de sa stratégie. Pour mener à bien son rôle majeur, une organisation de la direction a été mise en place.

Figure 3.1 : L'organigramme de la DFCP de la société mère SNTR



Source : Documentation interne à l'entreprise

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

La Direction des Finances, de la Consolidation et des Participations est dirigée par un Directeur, dépendant hiérarchiquement du Président Directeur Général.

La Directeur est assisté de :

- Un Sous-directeur de Consolidation Comptable et Fiscale ;
- Un Sous-directeur de Trésorerie et Gestion du Portefeuille.

Au niveau de chaque sous-direction, l'organisation a mis en place des cadres assurant l'exécution des missions et des attributions de la DFCP.

1-2-2- Les missions de la DFCP :

Plusieurs missions sont à la charge de la Direction des Finances de la Consolidation et des Participations et cela dans différents domaines :

1-2-2-1- Politique et structure financière :

- Gestion du portefeuille (prises de participation, gestion des participations) et relation avec l'actionnaire (distribution de dividendes, comptes courants...) ;
- Analyse des équilibres financiers du groupe et des Filiales ;
- Consolidation des analyses financières ;
- Stratégie de financement LMT (capitaux propres, recours à l'emprunt) ;
- Plan de financement à LT (résultats prévisionnels, consolidation, montages financiers) ;
- Gestion de la dette (structure de financement, gestion des taux d'intérêts) ;
- Gestion des cautions bancaires ;
- Gestion et suivi des investissements.

1-2-2-2- Trésorerie :

- Stratégie de financement à CT et définition de la politique bancaire (emprunt CT autorisation de signature, plafonds...) ;
- Plan de trésorerie (expression des emplois/ressources, consolidation) ;
- Equilibrage des comptes bancaires ;
- Transferts réguliers des fonds de trésorerie aux Filiales et inversement ;
- Gestion des placements d'excédents ainsi que des opérations en devises.

1-2-2-3- Comptabilité générale :

- Définition des procédures et du contrôle interne (manuels des principes comptables Groupe, manuels de consolidation, états financiers Groupe et société mère..) ;
- Consolidation comptable et établissement des déclarations fiscales.

Section 02 : L'audit des comptes consolidés de SNTR groupe :

Dans cette section, nous allons présenter nos travaux de vérifications sur les comptes consolidés de SNTR groupe, de l'exercice du 01/01/2013 au 31/12/2013.

Les comptes consolidés du groupe SNTR pour cet exercice sont arrêtés à partir des états financiers individuels de 7 filiales et une participation.

Méthodologie de travail :

Dans le but d'exprimer une opinion sur les comptes consolidés du groupe SNTR arrêtés au titre de l'exercice 2013, nous avons procédé à l'audit de ces derniers.

Vu les circonstances de déroulement de notre stage pratique, et à la limite de nos connaissances en matière d'audit et de la consolidation des comptes, nous avons essayé de faire de notre mieux pour appliquer la démarche de l'audit des comptes consolidés comme décrite dans la partie théorique.

Notre démarche consistait à :

- la prise de connaissance du groupe et de son environnement ;
- une première analyse des risques ;
- l'analyse du contrôle interne ;
- le contrôle des comptes des composantes ;
- le contrôle des opérations de consolidation.

Nous avons aussi opté pour des techniques et outils que nous avons jugés pertinents à chaque étape, à savoir :

- l'observation et l'inspection ;
- les procédures analytiques ;
- les questionnaires ;
- le recoupement d'informations ;
- le contrôle arithmétique ;

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

- l'examen par sondage ;
- la réexécution des contrôles.

Les documents sur lesquels nous avons travaillé sont :

- les états financiers individuels ;
- les liasses de consolidation ;
- les états de rapprochement inter filiales ;
- les analyses des comptes ;
- la balance générale ;
- le journal de consolidation.

2-1- Prise de connaissance de l'ensemble consolidé et de son environnement :

Lors de cette phase, nous avons procédé à la collecte d'informations sur le groupe SNTR, et cela à travers :

- des entretiens avec des membres de la Direction de l'Audit et de Contrôle de Gestion et de la Direction des Finances, de la consolidation et des participations : (questionnaire...);
- la lecture des documents internes au groupe : (notes organiques, manuels, rapports de gestion...);
- la lecture des documents externes au groupe : (articles de presse, textes légaux et réglementaire...).

Les informations récoltées concernent :

- les données économiques : organigramme du groupe, secteurs d'activité, marché, perspectives...
- les données comptables : le plan des comptes, le manuel de consolidation, les règles d'évaluation et les méthodes comptable, les comptes consolidés des exercices antérieures...
- les données sur l'organisation du groupe : l'organigramme du service consolidation, les rapports des auditeurs...

Cette première étape nous a conduits à la connaissance du groupe, d'une part, et à l'analyse des risques d'une autre part.

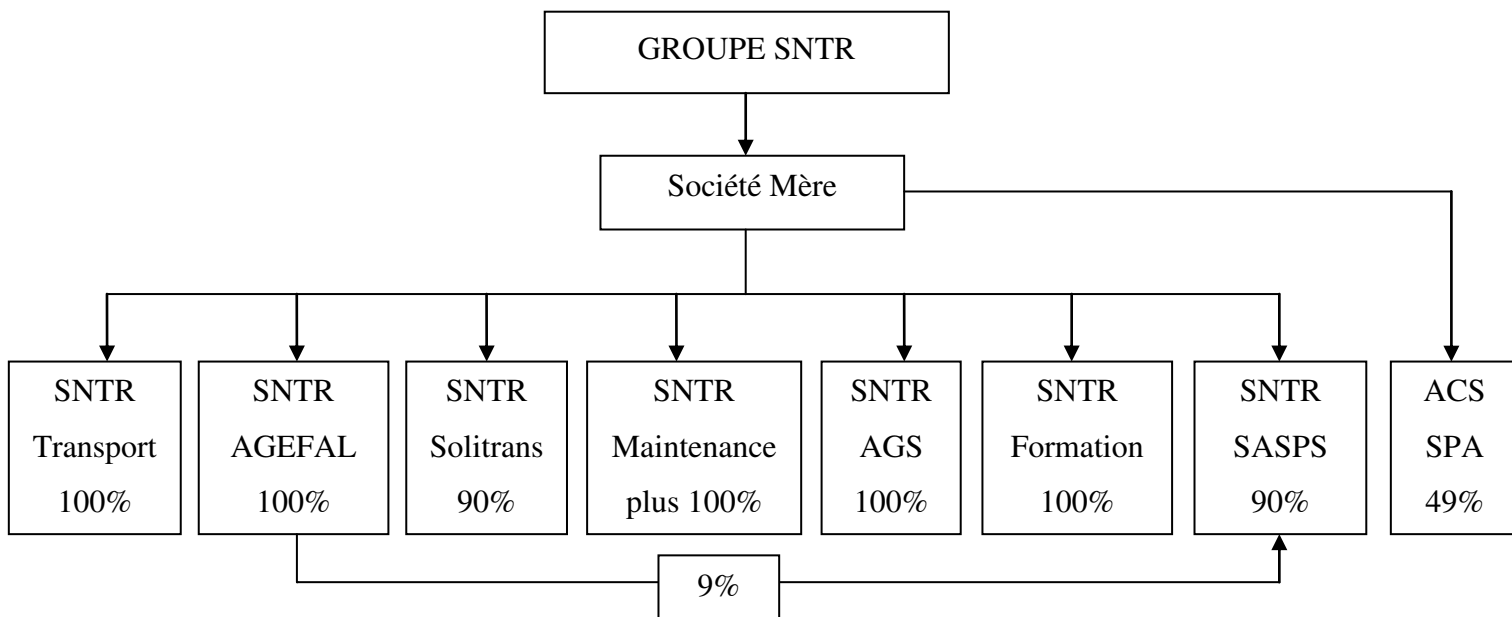
2-1-1- La présentation du groupe SNTR et de sa structure :

SNTR groupe est une Société Par Actions, au capital social de 2.000 MDA. Elle est présente dans le secteur des transports terrestres par 7 filiales et une participation qui assurent, dans leur ensemble, une complémentarité dans les différents métiers du transport.

Il s'agit d'un groupe public en pleine croissance avec un important programme d'investissement.

La stratégie commerciale du groupe dépend fortement du marché des hydrocarbures, et l'activité du groupe est concentrée sur le sud du pays.

Figure 3.2 : La structure du groupe SNTR



Source : Elaboré par l'étudiante à partir des documents internes à l'entreprise

2-1-2- Analyse des risques :

Nous avons procédé à une évaluation des risques à partir des données récoltées lors de la prise de connaissance, nous avons remarqué que :

- la structure du groupe est loin d'être complexe, toutes les composantes sont liées directement à la société mère et le nombre de ces dernières est réduit (8) ;
- aucune des filiales ne représente une activité à haut risque ;

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

- toutes les composantes sont nationales, c'est-à-dire absence de composante à l'étranger ;
- toutes les entités appliquent les mêmes méthodes comptables et ont une même date de clôture ;
- les manuels des procédures comptables existant sont établis conformément à la législation et aux principes généralement admis ;
- les comptes des composantes entrant dans le périmètre de consolidation ne font l'objet d'une remontée des données qu'une fois certifiés par les commissaires aux comptes selon les principes et méthodes en vigueur ;
- l'organisation du la DFCP tient à définir clairement les responsabilités, dispose des ressources et des compétences adéquates ;
- et s'appuie sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés.

Après avoir analysé les informations collectées, on peut dire, à priori, que le risque est moyen à faible.

2-2- Appréciation du contrôle interne :

La société mère du groupe SNTR est dotée d'une Direction de l'Audit et du Contrôle de Gestion, qui assure, en matière d'audit, les missions suivantes :

- la définition et l'implantation des procédures dans les sociétés du groupe ;
- l'identification des risques ;
- l'organisation et la conduite de l'audit interne de la société mère ;
- assurer l'interface des commissaires aux comptes des sociétés ;
- le contrôle de la qualité du contrôle dans les filiales ;
- la formation des auditeurs des sociétés du groupe ;
- organiser et conduire des opérations d'audit dans les filiales ;
- le suivi et l'évaluation de la mise en œuvre des actions correctives.

De par ces missions, ladite direction constitue un point fort pour l'image fidèle et les comptes consolidés du groupe SNTR.

2-2-1- Appréciation sur l'organisation et les procédures de contrôle interne :

Suite à l'analyse de l'organisation et des procédures mises en place au niveau de la société mère, nous pouvons conclure que celle-ci est dotée d'éléments d'autocontrôle qui lui permettent :

- de protéger son patrimoine contre les risques divers ;
- d'assurer une fiabilité suffisante aux informations établies au sein de la société mère ;
- d'imposer le respect des instructions et des politiques prescrites par la hiérarchie.

Cependant, il existe des situations qui nécessitent une amélioration, à savoir :

- des tâches ne sont pas fortement séparées, ce qui peut constituer un risque pour la société ;
- les logiciels comptables ne sont pas performants ;
- insuffisance des procédures écrites des traitements comptables, surtout en matière de fiscalité.

2-2-2- Appréciation sur les procédures concernant les comptes consolidés :

Le processus de consolidation et les différentes règles de fonctionnement des comptes consolidés du groupe SNTR sont décrits dans le manuel GR-FIN-018 du 05/10/2011.

Ce manuel est établi dans le respect des dispositions légales et réglementaires en vigueur et il porte sur :

- les critères de fixation du périmètre ;
- le choix des méthodes de consolidation ;
- les techniques de consolidation ;
- le processus de consolidation.

Certes, l'existence du manuel des procédures écrites constitue un point fort pour la société, mais, il est à noter qu'il ne donne pas suffisamment de détails sur quelques points à la consolidation, notamment en matière du traitement de la fiscalité différée.

2-3- Contrôle des comptes des entreprises consolidées :

Les commissaires aux comptes des filiales et de l'entité associée ont prononcé la certification de la régularité, la sincérité et de l'image fidèle des comptes individuels établis au titre de l'exercice 2013. Nous pouvons donc nous appuyer sur ces comptes pour justifier certaines de nos appréciations.

Nous présentons ci-après les opinions des commissaires aux comptes des composantes sur les comptes annuels respectifs.

2-3-1- Filiale « AGEFAL / SPA » (100%) :

« Sous les principales réserves et observations présentées ci-dessus et celles qui sont développées dans le corps du rapport technique, nous estimons que les comptes qui vous sont présentés avec un total du bilan de 6 790 092 048, 59 DA et un résultat bénéficiaire de 283 460 879,78 DA sont sincères et réguliers et donnent une image fidèle de la situation financière de la société AGEFAL ».

2-3-2- Filiale « Transport / SPA » (100%) :

« Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession et sous réserve des observations formulées dans notre rapport technique fourni par ailleurs, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés et dont copies du bilan et du compte de résultat sont jointes au présent rapport, sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat et des opérations de l'exercice 2013 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de cet exercice ».

2-3-3- Filiale « Maintenance Plus / SPA » (100%) :

« Sous réserve ci-dessus précisée au point XI du présent rapport et compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés en annexe du rapport sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice 2013 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de l'exercice 2013 ».

2-3-4- Filiale « SNTR AGS / SPA » (90%) :

« Compte tenu des diligences que nous avons accomplies selon les recommandations de la profession et sous réserve des observations formulées dans le chapitre X du présent rapport, nous estimons être en mesure de certifier que les comptes annuels, tels qu'ils sont présentés et dont copies du bilan et du compte de résultat sont jointes au présent rapport, sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat et des opérations de l'exercice 2013 ainsi que de la situation financière et du patrimoine de votre société à la fin de cet exercice ».

2-3-5- Filiale « SNTR Formation / SPA » (100%) :

« Sous réserves des remarques contenues dans la 3^{ème} partie de ce rapport (commentaire) Nous certifions que les états financiers de la SPA SNTR Formation arrêtés au 31 décembre 2013 sont sincères et réguliers ».

2-3-6- Filiale « SNTR Solitrans / SPA » (90%) :

« Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables Algériens, réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ».

2-3-7- Filiale « SASPS / SARL » (99% : 90% directement et 9% par AGEFAL) :

« En conclusion et, sous les remarques et observations formulées dans mon rapport, j'estime être en mesure de certifier la régularité et la sincérité des états financiers de la société SNTR SASPS SARL clos le 31 décembre 2013 ainsi que la situation du patrimoine de la société ».

2-3-8- Entité associée « ACS / SPA » (49%) :

« En conclusion et, sous les remarques et observations formulées dans le présent rapport, j'estime être en mesure de certifier la régularité et la sincérité des états financiers de la société ACS / SPA clos le 31 décembre 2013 ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société ».

2-4- Contrôle des opérations de consolidation :

Dans cette phase, nous avons procédé aux vérifications et aux contrôles des différentes étapes du processus de consolidation afin de s'assurer de la bonne application des règles et méthodes prescrites dans les procédures d'une part, et de l'exactitude des opérations, d'une autre part.

2-4-1- Le périmètre de consolidation :

Suite à notre analyse du portefeuille titres du groupe (l'organigramme précédent) et après calcul des pourcentages de contrôle et des pourcentages d'intérêt, nous sommes parvenus à arrêter la liste des entreprises entrant dans le périmètre de consolidation, et d'en indiquer le type de contrôle ainsi que la méthode de consolidation appropriés.

Ces résultats sont illustrés dans le tableau suivant.

Tableau 3.1 : Le périmètre de consolidation de SNTR pour l'exercice 2013

	Capital en MDA	% de contrôle	% d'intérêt	Type de contrôle	Méthode de consolidation
SNTR Transport	1000	100%	100%	Contrôle exclusif	Intégration globale
SNTR AGEFAL	200	100%	100%	Contrôle exclusif	Intégration globale
SNTR AGS	1	100%	100%	Contrôle exclusif	Intégration globale
SNTR Formation	1	100%	100%	Contrôle exclusif	Intégration globale
SNTR SASPS	1	99%	99%	Contrôle exclusif	Intégration globale
SNTR Solitrans	1	90%	90%	Contrôle exclusif	Intégration globale
SNTR Maintenance Plus	200	100%	100%	Contrôle exclusif	Intégration globale
ACS SPA	142	49%	49%	Influence notable	Mise en équivalence

Source : Elaboré par l'étudiante après analyse du portefeuille

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

Le périmètre de consolidation pour l'établissement des comptes consolidés au titre de l'exercice 2013 est arrêté selon les dispositions réglementaires en vigueur. Il répond aux critères de régularité et d'exhaustivité.

En effet, la Direction Financière de Consolidation et des Participations procède à la détermination du périmètre par le biais d'un inventaire du portefeuille des titres en calculant les pourcentages de contrôle et les pourcentages d'intérêt. Le type de contrôle ainsi que la méthode de consolidation retenus par le groupe, pour chaque entité consolidée, sont conformes avec ceux définis dans les dispositions réglementaires.

De plus, toutes les entreprises contrôlées directement ou indirectement pour un pourcentage de 20% ou plus sont consolidées.

Enfin, la DFCP tient, à chaque exercice, à actualiser le portefeuille des titres de participation, avant l'établissement des comptes consolidés pour prendre en compte les variations du périmètre d'un exercice à l'autre.

2-4-2- La reprise des comptes des entreprises consolidées :

Notre objectif ici est de s'assurer de l'exactitude des données contenues dans les liasses de consolidation reçues de la part des composantes.

Pour ce faire, nous avons procédé de la manière suivante :

- en premier lieu, nous avons vérifié que les données reçues des composantes ont été examinées par les commissaires aux comptes à leur niveau, et cela à travers leurs rapports de certification des comptes annuels ;

- ensuite, nous avons effectué un contrôle arithmétique pour vérifier la concordance des soldes des différents documents ;

- enfin, nous avons effectué des recoupements entre :

- les liasses de consolidation et les états de rapprochement inter filiales, d'une part ;
- les états financiers individuels et les états de rapprochement inter filiales, d'autre part.

2-4-2-1- Les états de rapprochement inter filiales :

L'établissement des états de rapprochement entre filiales du groupe SNTR, peut être considéré comme une procédure, que le contrôle interne a mis en place pour diminuer, d'une part, le risque d'erreurs lors de la reprise des données des liasses de consolidation, et faciliter les éliminations de consolidation, d'une autre part.

Les comptes internes réciproques, de créances et dettes et de produits et charges doivent être éliminés des comptes consolidés, c'est pourquoi, on a opté pour une codification comptable spécifique.

Les sociétés débitrices et créditrices du groupe procèdent aux rapprochements des soldes trimestriellement. Cette opération consiste à la demande de confirmation des soldes réciproques entre les sociétés du groupe. Après réception des réponses, le service comptable qui a demandé la confirmation procède au traitement de ces dernières.

En cas de discordances entre les soldes, le service chargé de la consolidation au niveau du groupe procède aux écritures de régularisations nécessaires.

2-4-2-2- Résultat des contrôles :

Après avoir analysé l'organisation mise en place pour l'établissement des états de rapprochement inter filiales, nous estimons qu'elle est suffisante pour garantir la fiabilité des informations nécessaires à la consolidation.

Or, il est à signaler que cette procédure n'est pas intégralement respectée. En effet, les rapprochements ne sont pas établis trimestriellement, mais annuellement, ce qui représente un point faible dans les travaux de rapprochements.

Suite au contrôle de recouplement et du contrôle arithmétique, nous n'avons décelé aucune discordance.

En plus des états de rapprochement inter filiales, la société mère du groupe SNTR tient à harmoniser les procédures, les règles et les méthodes comptables appliquées par l'ensemble des sociétés du groupe pour faciliter l'élimination des comptes et des opérations réciproques intra-groupes. C'est pour cette raison que la société mère veille à communiquer les procédures et les méthodes applicables au sein du groupe, et procède à la standardisation des documents, notamment les liasses de consolidation.

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

2-4-3- Contrôle des retraitements de consolidation :

Les retraitements de consolidation sont gérés par le service central de la consolidation. Il assure, par ces derniers, l'harmonie des méthodes d'évaluation au sein du groupe.

Après vérification de ces retraitements, nous avons remarqué qu'ils sont exhaustifs et réguliers. Ils portent sur :

- l'évaluation des immobilisations corporelles ;
- les provisions réglementées ;
- les subventions d'investissements ;
- la fiscalité différée.

2-4-4- Contrôle des éliminations de consolidation et du partage des capitaux propres :

Suite à l'analyse des modalités de retraitement comptable, des éliminations et du partage des capitaux propres décrites dans les procédures, nous avons trouvé qu'elles sont établies dans le respect du référentiel comptable en vigueur.

En effet, ces éliminations portent sur :

- les titres de participations des filiales ;
- les dividendes intra-groupes ;
- les créances et dettes intra-groupe ;
- les charges et produits intra-groupes ;

Les écritures des éliminations ainsi que du partage des capitaux propres ont été passées de manière exhaustive, selon le journal de retraitements des soldes. De plus, suite à l'analyse de la balance générale consolidée, nous avons remarqué que tous les comptes concernés par les éliminations sont soldés.

2-5- Appréciation de la présentation des états financiers consolidés :

A travers l'analyse des états financiers consolidés du groupe SNTR de l'exercice 2013, à savoir :

- le bilan consolidé ;
- le compte de résultat consolidé ;
- le tableau de flux de trésorerie consolidé ;
- le tableau de variation des capitaux propres consolidé ;

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

Et de l'observation des différentes rubriques, notamment ceux des capitaux propres et du résultat séparant la part du groupe de celle des minoritaires, nous avons conclu qu'ils sont établis dans le respect des règles de présentation de la réglementation en vigueur et selon les modèles prescrits dans le Système Comptable et Financier.

De plus, l'analyse des informations figurant dans l'annexe consolidée nous a conduit aux conclusions suivantes :

- elle englobe toutes les mentions obligatoires ;
- elle donne des compléments d'information nécessaire à la bonne compréhension des autres états financiers consolidés ;
- elle contient des informations supplémentaires sur le groupe et ses composantes ;
- elle contient des informations nécessaires à l'obtention de l'image fidèle.

Section 03 : Le rapport de l'audit des comptes consolidés de SNTR groupe :

Dans cette section, nous arrivons à la rédaction du rapport exprimant notre opinion sur les comptes consolidés de l'exercice 2013 suite à la démarche selon laquelle nous avons procédé, d'une part, et à la présentation des états financiers consolidés du même exercice d'une autre part.

3-1- Le rapport sur les comptes consolidés du groupe SNTR pour 2013 :

Monsieur le Président,

Messieurs les Membres de l'Assemblée Générale,

En exécution de la mission de commissariat aux comptes qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale Ordinaire (AGO), nous avons l'honneur de vous faire part des résultats des travaux que nous avons effectués au titre de l'exercice 2013 et qui portent sur :

- Le contrôle des comptes consolidés du Groupe SNTR ;

Les états financiers soumis à notre examen sont arrêtés conformément aux dispositions du Code de commerce et de l'article 132-3 de la Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant sur le Système comptable financier (SCF) par le Conseil d'Administration de la SNTR SPA au titre de l'exercice clos le 31/12/2013.

Notre responsabilité est d'exprimer, sur la base des travaux de vérification effectués, une opinion sur les états financiers soumis à notre examen, à savoir le bilan et le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation de capitaux propres, tels qu'ils sont annexés au présent rapport.

Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés de SNTR Groupe

Pour les besoins de nos travaux, nous avons disposé des documents suivants :

- Etats financiers consolidés relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2012 comprenant le bilan (actif et passif), le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe ;
- Liasses de consolidation ;
- Balance générale consolidée des comptes ;
- Journal des retraitements ;
- Rapports de l'exercice 2013 des commissaires aux comptes des filiales ;

Opinion sur les états financiers consolidés :

Compte tenu des diligences professionnelles que nous avons accomplies, selon les normes de contrôle généralement admises et sous les réserves et observations précisées ci-dessus et celles contenues dans les rapports des commissaires aux comptes des entités consolidées, nous estimons être en mesure de certifier que les états financiers consolidés, tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total net du bilan (actif – passif) de 11 661 469 932,68 DA et un résultat bénéficiaire de 344 462 130,86 DA, sont réguliers et sincères et donnent dans l'ensemble une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, ainsi que de la situation financière de votre Groupe à la fin de l'exercice 2013.

Alger, le 15/06/2015

L'auditeur

3-2- Les états financiers consolidés SNTR Groupe 2013 :**3-2-1- Le bilan consolidé du Groupe SNTR 2013 :****Tableau 3.2 : Bilan Actif Consolidé SNTR 2013**

ACTIF		NOTE	2013			2012
			Brut	Amort-Prov.	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)						
Ecart d'acquisition (ou goodwill)						
Immobilisations incorporelles	1	11 821 221,50	1 929 182,87	9 892 038,63	11 119 556,79	
Immobilisations corporelles	2	14 938 950 005,21	9 356 476 816,35	5 582 473 188,86	4 855 248 103,60	
Immeubles de placement	3	1 348 984 221,35	1 225 570 294,64	123 413 926,71	135 630 254,24	
Immobilisations en concession	4	18 000 000,00	30 000,00	17 970 000,00		
Immobilisations en cours	5	455 606 087,36		455 606 087,36	282 513 206,06	
Immobilisations financières						
Titres mis en équivalence-entreprise associées	6	283 338 059,14		283 338 059,14	285 287 006,26	
Autres participations et créances rattachées	7	62 931 200,00	2 251 200,00	60 680 000,00	60 680 000,00	
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants	8	120 034 413,07		120 034 413,07	95 373 932,32	
Impôts différés actif	9	258 655 229,39		258 655 229,39	252 778 941,61	
TOTAL ACTIF NON COURANT		17 498 320 437,02	10 586 257 493,86	6 912 062 943,16	5 978 631 000,88	
ACTIF COURANT						
Stocks et en cours	10	160 019 991,12	40 938 203,76	119 081 787,36	132 985 244,94	
Créances et emplois assimilés						
Clients	11	2 568 309 297,31	569 719 449,75	1 998 589 847,56	2 572 775 733,33	
Autres débiteurs		1 988 796 791,67	533 604 969,38	1 455 191 822,29	121 797 715,87	
Impôts	12	223 762 155,33		223 762 155,33	251 224 881,36	
Autres actifs courants	13					
Disponibilités et assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie	14	962 297 874,59	9 516 497,61	952 781 376,98	1 231 964 737,50	
TOTAL ACTIF COURANT		5 903 186 110,02	1 153 779 120,50	4 749 406 989,52	4 310 748 313,00	
TOTAL GENERAL ACTIF		23 401 506 547,04	11 740 036 614,36	11 661 469 932,68	10 289 379 313,88	

Source : Document de la DFCP de SNTR

Tableau 3.3 : Bilan Passif Consolidé SNTR 2013

BILAN PASSIF			
<i>PASSIF</i>	<i>NOTE</i>	<i>2 013</i>	<i>2 012</i>
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	15	2 000 000 000,00	2 000 000 000,00
Capital non appelé			
Capital résultant Ass. Trésor		312 026 785,33	312 026 785,33
Primes et réserves (Réserves consolidées)	16	1 575 967 613,29	1 728 781 188,71
Ecart de réévaluation	17		126 564,39
Ecart d'équivalence			
Résultat net (Résultat part du groupe)	18	344 462 130,86	63 127 292,43
Autres capitaux propres-Report à nouveau	19	577 935 425,90	348 599 962,73
Part de la société consolidante		344 454 823,86	0,00
Part des minoritaires	20	7 307,00	0,00
TOTAL I		4 810 391 955,38	4 452 661 793,59
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	21	3 477 419 340,10	2 703 786 195,24
Impôts (différés et provisionnés)	22	1 423 374,44	1 423 374,44
Autres dettes non courantes		17 970 000,00	
Provisions et produits comptabilisés d'avance	23	102 411 923,81	70 554 838,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		3 599 224 638,35	2 775 764 407,68
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	24	1 379 877 762,96	1 081 854 324,77
Impôts	25	685 913 722,07	833 015 737,47
Autres dettes	26	1 186 061 853,92	1 146 083 050,37
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3 251 853 338,95	3 060 953 112,61
TOTAL GENERAL PASSIF		11 661 469 932,68	10 289 379 313,88

Source : Document de la DFCP de SNTR

3-2-2- Le compte de résultat consolidé du Groupe SNTR 2013 :

Tableau 3.4 : Compte de Résultat Consolidé SNTR 2013

COMPTE DE RESULTATS

<i>Volume d'affaires</i>	<i>NOTE</i>	<i>2013</i>	<i>2012</i>
Ventes et produits annexes	27	10 525 192 339,24	9 323 649 772,70
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée	28	71 218 283,19	211 059 529,19
Subvention d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		10 596 410 622,43	9 534 709 301,89
Achats consommés	29	-583 408 306,17	-710 689 704,61
Services extérieurs et autres consommations	30	-7 434 632 003,64	-6 686 222 802,15
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-8 018 040 309,81	-7 396 912 506,76
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		2 578 370 312,62	2 137 796 795,13
Charges de personnel	31	-1 584 480 917,39	-1 525 637 623,82
Impôts, taxes et versements assimilés	32	-96 651 974,16	-88 738 453,87
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		897 237 421,07	523 420 717,44
Autres produits opérationnels	33	477 689 964,75	754 885 227,17
Autres charges opérationnelles	34	-352 194 140,43	-387 717 072,48
Dotations aux amortissements, provisions et pertes	35	-813 916 527,46	-924 676 993,83
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	36	245 784 036,93	125 352 437,14
V-RESULTAT OPERATIONNEL		454 600 754,86	91 264 315,44
Produits financiers	37	1 050 189,36	1 015 430,32
Charges financières	38	-108 144 376,90	-30 102 948,77
VI-RESULTAT FINANCIER		-107 094 187,54	-29 087 518,45
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		347 506 567,32	62 176 796,99
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	39	-8 920 724,24	-90 647 602,45
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	40	5 876 287,78	108 354 719,39
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		11 320 934 813,47	10 415 962 396,52
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-10 976 472 682,61	-10 336 078 482,59
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		344 462 130,86	79 883 913,93
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	41	0,00	11 826 883,08
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	42	0,00	-28 583 504,58
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	-16 756 621,50
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		344 462 130,86	63 127 292,43
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	43	88 380 561,98	147 944 201,13
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ	44	432 842 692,84	211 071 493,56
Dont part des minoritaires (1)	45	7 307,00	0,00
Part du groupe (1)		432 835 385,84	0,00

Source : Document de la DFCP de SNTR

3-2-3- Le tableau de flux de trésorerie consolidé du Groupe SNTR 2013 :**Tableau 3.5 : Tableau de Flux de Trésorerie Consolidé SNTR 2013****LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE CONSOLIDE**

Libelle	Note	2013	2012
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients	46	11 245 443 985,32	9 117 291 452,37
Encaissement reçus des Filiales	47	3 483 067 201,35	3 815 057 572,20
Autres encaissement reçus	48	1 319 571 042,51	1 511 058 120,77
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	49	- 11 126 602 003,32	- 9 389 838 823,64
sommes versées - filiales-		- 3 488 650 186,05	- 3 423 381 869,74
Autres sommes versées		- 991 533 315,74	- 994 825 912,24
Intérêts et autres frais financiers payés	50	- 18 378 248,67	- 36 361 600,52
Impôts et Taxes, et Impôts sur les résultats payés	51	- 375 275 665,92	- 259 361 104,25
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires	52	47 642 809,48	339 637 834,95
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		47 642 809,48	339 637 834,95
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp	53	- 691 827 638,10	- 634 751 846,75
Autres décaissements d'investissements (à détailler)			-
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp	54	19 659 751,80	97 323 381,71
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		- 77 548 120,00	- 2 900 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		30 000 000,00	
Intérêts encaissés sur placements financiers		585 000,00	
dividendes et quote-part de résultats reçus		323 068 201,13	325 160 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		- 396 062 805,17	- 215 168 465,04
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		- 242 242 800,00	- 246 323 600,00
Encaissements provenant d'emprunts		586 303 319,16	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		- 265 307 386,38	-
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		78 753 132,78	- 246 323 600,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		- 269 666 862,91	- 121 854 230,09
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 231 964 737,50	1 353 818 967,59
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		962 297 874,59	1 231 964 737,50
Variation de trésorerie de la période		- 269 666 862,91	- 121 854 230,09
Rapprochement avec le résultat comptable			
		-	-

Source : Document de la DFCP de SNTR

3-2-4- Le tableau de variation des capitaux propres consolidé du Groupe SNTR 2013 :**Tableau 3.6 : Tableau de Variation des Capitaux Propres Consolidé SNTR 2013**

	Note	Capital social	Report a nouveau	Réserves Ecart d'éval.	Ecart de réévaluation	Résultat
Solde au 31 décembre 2011		2 000 000 000,00	391 117 546,20	1 462 219 739,43	54 712 573,72	224 783 182,47
Changement de méthode comptable			-42 517 583,47			-224 783 182,47
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations				266 561 449,28	-54 586 009,33	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital		312 026 785,33				
Résultat de l'exercice						63 127 292,43
Solde au 31 décembre 2012		2 312 026 785,33	348 599 962,73	1 728 781 188,71	126 564,39	63 127 292,43
Changement de méthode comptable	55		229 335 463,17			-63 127 292,43
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations	56			-152 813 575,42	-126 564,39	
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat de l'exercice						344 462 130,86
Solde au 31 décembre 2013		2 312 026 785,33	577 935 425,90	1 575 967 613,29	0,00	344 462 130,86

Source : Document de la DFCP de SNTR

Conclusion :

Ce chapitre représente la partie pratique de notre recherche. Il a été consacré à la mise en œuvre d'une démarche d'audit des comptes consolidés dans le cadre d'un stage pratique au sein du groupe SNTR.

En guise de conclusion, nous pouvons dire qu'à travers cette illustration, nous sommes parvenus à :

- effectuer une mission d'audit ;
- nous familiariser avec les pratiques des comptes consolidés.

Le plus important est d'avoir pu assimiler les travaux d'audit spécifiques au contrôle des comptes consolidés.

C'est dans ce dernier point que réside la réponse à notre problématique principale. En effet, ce résultat vient pour confirmer notre hypothèse supposant l'existence de différences entre l'audit des comptes consolidés et celui des comptes individuels.

Conclusion générale

L'objectif ultime de l'audit des comptes consolidés est l'expression d'une opinion motivée sur ces derniers à travers la certification ou non de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle donnée par lesdits comptes.

Notre étude, que ce soit sur le plan théorique ou pratique, consistait à comprendre la démarche que suit l'auditeur légal pour arriver à ses fins en matière de comptes consolidés.

A travers cette étude, la démarche suivie consiste à :

* procéder, en premier lieu, à la prise de connaissance du groupe et de son environnement afin de constituer son dossier permanent et de prendre conscience des événements pouvant avoir une importance significative sur les comptes consolidés. Pour ce faire, il procède à l'analyse des manuels et de l'organisation mise en place et apprécie, par la suite, le dispositif du contrôle interne.

Cette première phase est prépondérante. En effet, c'est à partir des résultats obtenus à ce stade, que l'auditeur oriente sa mission et détermine les contrôles nécessaires.

** ensuite, il effectue l'opération de contrôle proprement dite consistant à vérifier la conformité des opérations de consolidation appliquées à ceux prescrites dans les manuels.

Dans cette phase, l'auditeur s'appuie sur les travaux des autres auditeurs des entités consolidées.

*** enfin, comme toute autre démarche d'audit, les travaux de l'auditeur débouchent sur l'élaboration du rapport d'opinion.

Dans notre cas pratique, nous avons essayé de procéder, dans la limite du possible, de la même manière qu'un commissaire aux comptes, dans le but d'apprécier la qualité des comptes consolidés du groupe SNTR.

De ce qui précède, nous sommes arrivés à répondre à notre problématique de recherche et à confirmer l'hypothèse supposant que la démarche de l'audit des comptes consolidés est différente de celle des comptes individuels.

En effet, l'audit des comptes consolidés porte, pour sa grande partie, sur la vérification de l'opération de consolidation, qui est un processus complexe obéissant à une normalisation stricte et il requiert pour cela une maîtrise des pratiques de la consolidation.

De plus, une norme d'audit, à savoir l'ISA 600 publiée par l'IAASB, a été conçue spécialement pour répondre aux spécificités de l'audit des comptes consolidés.

Au terme de cette étude, nous voulons signaler des thèmes que nous proposons de traiter dans l'avenir de par leur importance et pertinence:

- L'impôt différé.
- La variation du périmètre.
- La fusion des entreprises.

Bibliographie

Ouvrages :

- BACHY Bruno et SION Michel : Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, Editions Dunod, Paris, 2009.
- BARNETO Pascal et GREGORIO Georges : Finance, Dunod, Paris, 2009.
- BERTIN Elisabeth : Les états financiers consolidés IAS/IFRS, Editions Gualino, Paris, 2007.
- BERTIN Elisabeth, GODOWSKI Christophe et KHELASSI Rédha : Manuel Comptabilité et Audit, Editions Berti, Alger, 2013.
- BONNIER Carole et DELVAILLE Pascale : Comptabilité financière des groupes, Editions Gualino, Paris, 2006.
- COLINET François et PAOLI Simon : Pratiques des comptes consolidés, Edition Dunod, Paris, 2008.
- DE LA BRUSLERIE Hubert : Analyse financière, Dunod, Paris, 2010.
- FOSSE Vanessa, RANANJASON RALAZA Tokiniaina et ROSIER Marie-Christine : Comptabilité et Audit, Editions Eyrolles, Paris, 2012.
- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis : Comptabilité des sociétés, Editions Gualino lextenso, Paris, 2014.
- GURFEIN Evelyne : Comptes consolidés IAS/IFRS et conversion monétaire, Editions Eyrolles, Paris, 2007.
- KROLL Pascale et FIORI Débora : Les métiers de l'audit, Edition L'Etudiant, Paris, 2010.
- LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean-Pierre : Audit et Commissariat aux comptes, Editions Gualino, Paris, 2007.
- LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean-Pierre : Règlementation professionnelle et déontologie de l'expert comptable et du commissaire aux comptes, Edition Gualino, Paris, 2014.
- MAILLET-BAUDRIER Catherine : Les techniques de consolidation, Editions Foucher, Paris, 2007.
- MERLE Philippe et Collectif : Mémento Audit et Commissariat Aux Comptes, Edition Francis LEFEBVRE, Levallois, 2014.
- MIKOL Alain : Audit et commissariat aux comptes, Editions e-theque, France, 2010.

- MIKOL Alain : Les audits financiers, Editions d'Organisation, Paris, 1999.
- OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre : Comptabilité et audit, Dunod, Paris, 2009.
- OBERT Robert : Fusion Consolidation en 25 fiches, Editions Dunod, Paris, 2013.
- OBERT Robert : Pratiques internationales de la comptabilité et de l'audit, Edition Dunod, Paris, 1994.
- PALOU Jean-Michel : Manuel de consolidation, Editions Groupe revues fiduciaires, Paris, 2010.
- ROPERT Eric : Nouvelles pratiques des comptes consolidés, Editions Gualino, Paris, 2000.
- TORT Eric : L'essentiel de la consolidation des comptes, Editions Gualino, Paris, 2014.
- WHITE Allen : La consolidation directe, Editions De Boeck, Bruxelles, 2003.

Travaux universitaires :

- DAHIM Ahmed : Audit des comptes consolidés, mémoire de post graduation spécialisé en audit comptable et financier, Institut National de Commerce et Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie, Alger, 2008.
- HERRBACH Olivier : Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales Toulouse 1, 2000.
- LACEB Toufik et L'HADJ Farid : Audit des comptes consolidés, mémoire de licence en sciences commerciales et financières, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2010.
- OUCHEN Massinissa : L'audit externe, un moyen pour réduire les coûts de l'agence, mémoire d'Ingénieur d'Etat en statistiques et économie appliquée, Alger, 2014.

Textes réglementaires :

- Code de commerce, Alger, 2007.
- Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés, Alger, 2013.
- Journal Officiel de la République Algérienne n° 19, du 25 mars 2009.

- Journal Officiel de la République Algérienne n° 87, du 8 décembre 1999.
- Journal Officiel de la République Algérienne n° 91, du 22 décembre 1999.
- Journal Officiel de la République Algérienne n°42, 11 juillet 2010.

Sites web :

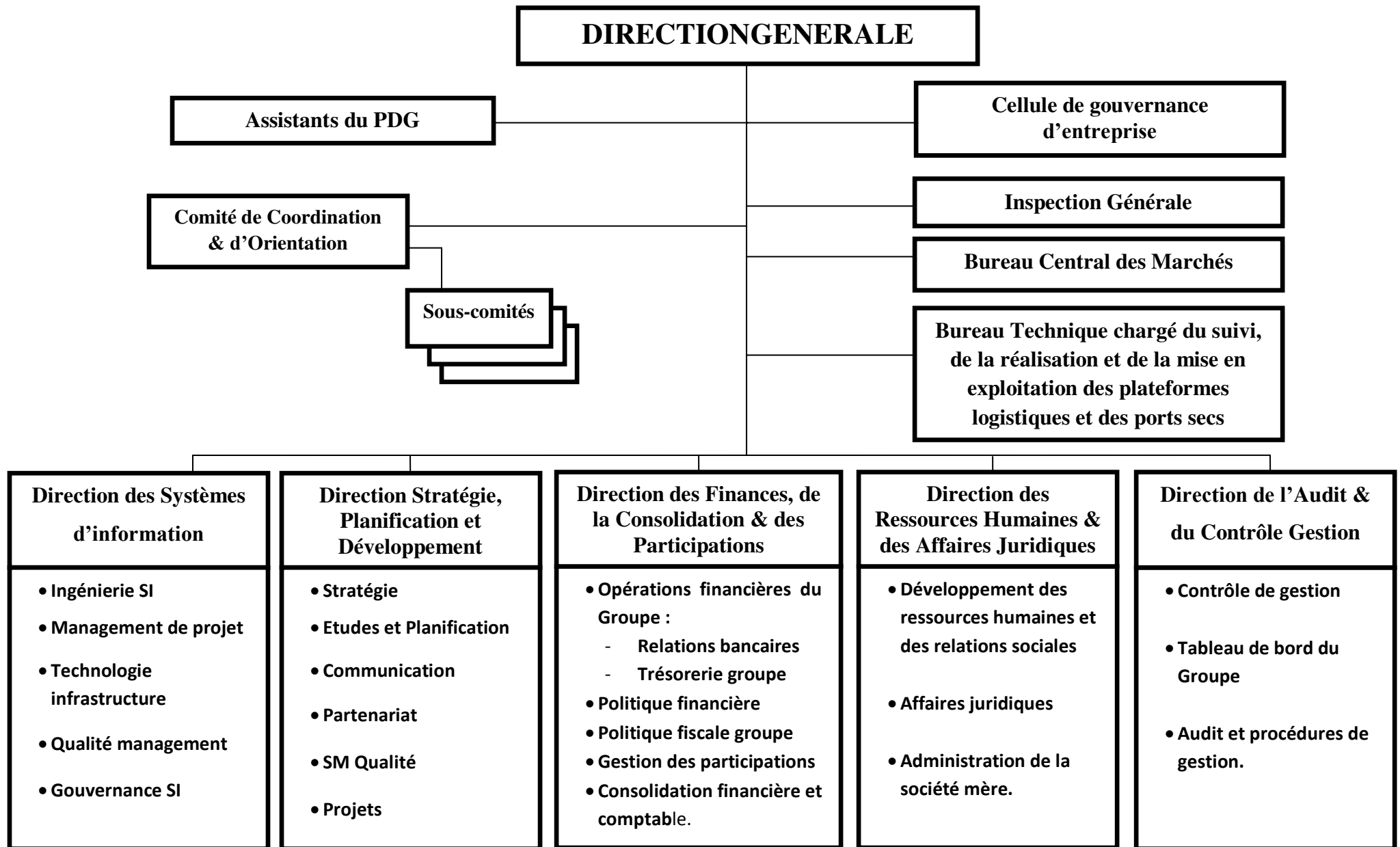
- www.joradp.dz
- www.cn-cncc.dz
- www.cn-onec.dz
- www.mf.gov.dz
- www.ifac.org
- <http://revuefiduciaire.grouperf.com/>
- www.lesechos.fr

Autres :

- BERCHICHE Abdelhamid : Le commissariat aux comptes en Algérie, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Alger, le 15/01/2015, 10:30.
- ISA 600, Norme de l'IAASB, traduite par CA (Comptables Agréés du Canada), 2009.

Annexes

Organigramme de la société mère du groupe SNTR



Questionnaire de prise de connaissance du groupe et de son environnement

- 1/ Quelle est le domaine d'activité du Groupe SNTR ?**
- 2/ Combien de filiales et de participations contrôle-il ?**
- 3/ Qui sont les principaux actionnaires ?**
- 4/ Quels sont les segments d'activité du groupe ?**
- 5/ Quelle est la tendance du marché sur lequel le groupe est présent ?**
- 6/ Quelle est la part de marché du groupe ?**
- 7/ Dans quels secteurs est-il présent ?**
- 8/ Dans quelles régions est-il présent ?**
- 9/ Qui sont les principaux concurrents ?**
- 10/ Qui sont les principaux clients ?**
- 11/ Comment est-il organisé ?**
- 12/ Possède-t-il des structures d'audit ou de contrôle ?**
- 13/ Quel référentiels comptables applique-t-il ?**
- 14/ Quel régime fiscal applique-t-il ?**

Questionnaire de l'audit des comptes consolidés

1/ Pour déterminer les filiales entrant dans le périmètre de consolidation, le groupe SNTR utilise comme critère :

- a- le pourcentage de contrôle
- b- le pourcentage d'intérêt

2/ Le groupe SNTR détient-il des participations dans des entreprises qui ne sont pas incluses dans le périmètre de consolidation ?

- a- oui
- b- non

3/ Si oui, les critères d'exclusion du périmètre de consolidation sont-ils conformes à ceux du référentiel IAS/IFRS ?

- a- oui
- b- non

4/ Le groupe SNTR utilise-il la technique de consolidation :

- a- directe
- b- par palier (sous groupe)

5/ Les travaux de rapprochement sont-ils confiés aux filiales ?

- a- oui
- b- non

6/ Les travaux de rapprochements sont faits :

- a- trimestriellement
- b- semestriellement
- c- annuellement

7/ Les travaux d'homogénéisation sont-ils faits :

- a- au niveau des filiales (démarche décentralisée)
- b- au niveau central

8/ Les états financiers consolidés sont-ils établis à la clôture de chaque exercice ?

a- oui

b- non

9/ Le groupe SNTR prend-il en compte la fiscalité différée lors de l'élimination des opérations ayant incidence sur le résultat ?

a- oui

b- non

10/ Les titres de participation inscrits au bilan de la société mère sont-ils éliminés avec le montant correspondant à leurs coûts d'acquisition inscrits aux capitaux propres de chaque filiale ?

a- oui

b- non

Rapprochement inter filiales société mère/AGEFAL au 31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ AGEFAL	Montant	Ecart
2610002	Titres de participations / AGEFAL	200 000 000,00	1010001	CAPITAL SOCIAL DES FILIALES	200 000 000,00	
	<u>total</u>	200 000 000,00			200 000 000,00	-
	<u>Créances</u>			<u>Dettes</u>		-
4110002	CLIENT/AGEFAL	990 953,32	4016101	FOURNISSEURS DE SERVICES / Soc.Mère	5 730 891,68	
4117082	Créances sur locations / AGEFAL	151 200 000,00	4016131	Dettes sur locations / Soc.Mère	386 352 355,20	
4117512	Créances sur redevances / AGEFAL	257 704 755,20	4016511	Dettes sur redevances / Soc.Mère	23 302 400,00	
4512162	Règlement des dettes pour le compte de la filiale AGEFAL	7 357 099,78	4511161	dettes envers Sté Mère / Rég.dettes	21 771 107,09	
4512172	CREANCE/TVA DU/ AGEFAL	67 113 465,84	4511171	DETTE SUR TVA DUE CENTRALISEE	67 113 465,84	
4512652	Divers Règlement pour le compte de la filiale AGEFAL	23 808 820,67	4521801	Dettes sur transf.investi reçue / Soc.Mère	3 904 875,00	
	<u>Total Créances</u>	508 175 094,81		<u>Total dettes</u>	508 175 094,81	-
	<u>Dettes</u>			<u>Créances</u>		
4511522	PLACEMENT AGEFAL POOL DE TRESORERIE	150 000 000,00	4515101	Règlement pour le compte de la Sté Mère	153 264 500,00	
4511622	dettes envers AGEFAL / Rég.Services	3 264 500,00				
	<u>Total dettes</u>	153 264 500,00		<u>Total Creances</u>	153 264 500,00	-
	<u>Produits</u>			<u>Charges</u>		
7583102	LOCATION SOCIÉTÉ MÈRE POUR LA FILIALE AGEFAL	21 600 000,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	21 600 000,00	
7511002	REDEVANCES SUR AGEFAL	5 825 600,00	6510001	REDEVANCES / Soc. Mère	5 825 600,00	
	<u>Total Produit</u>	27 425 600,00		<u>Total Charges</u>	27 425 600,00	-

Rapprochement inter filiales société mère/MAINTENANCE PLUS au31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ MAINTENANCE PLUS	Montant	Ecart
2610004	Titres de participations / Mainten. plus	200 000 000,00	1010001	CAPITAL SOCIAL DES FILIALES	200 000 000,00	
		200 000 000,00			200 000 000,00	-
	<i>Créances</i>			<i>Dettes</i>		
2421804	Créances sur transf.investi emis / MAINTENANCE +	28 000,00	4016101	FOURNISSEURS DE SERVICES / Soc.Mère	1 884 112,32	
2765104	Prêts accordés aux sociétés du Groupe / MAINTENANCE +	229 344 321,03	4016131	Dettes sur locations / Soc.Mère	70 530 891,66	
4110004	CLIENT/MAINTENANCE PLUS	1 884 112,32	4016511	Dettes sur redevances / Soc.Mère	13 942 693,36	
4117084	Créances sur locations / MAINTENANCE +	67 576 095,00	4521801	Dettes sur transf.investi reçue / Soc.Mère	28 000,00	
4117514	Créances sur redevances / MAINTENANCE +	13 942 693,36	4511161	dettes envers Sté Mère / Rég.dettes	241 169 084,13	
4512164	Règlement pour le compte de la filiale MAINTENANCE +	4 415 085,10	4511171	DETTE SUR TVA DUE CENTRALISEE	9 062 120,02	
4512174	CREANCE/TVA DU/ MAINTENANCE PLUS	9 062 120,42				
4512654	Divers Règlement pour le compte de la filiale MAINTENANCE+	10 364 474,66				
	<i>Total Créances</i>	336 616 901,89		<i>Total dettes</i>	336 616 901,49	0,40
	<i>Dettes</i>			<i>Créances</i>		
4016004	FOURNISSEURS STOCKS/MAINTENANCE+	1 109 152,52	2421801	Créances sur transf.investi emis / Sté Mère	4 855 124,80	
4016104	FOURNISSEURS DE SERVICES / MAINTENANCE +	4 771 246,49	4110001	CLIENT/GROUPE	5 830 102,01	
4511184	PRECOMPTE TVA CENTRALISEE/MAINTENANCE PLUS	49 781 238,20	4512181	CREANCE SUR PRECOMPTE TVA CENTRALISEE	49 781 238,20	
4511644	dettes envers MAINTENANCE + / Rég.Impôts et taxes	245 205,51	4515101	Règlement pour le compte de la Sté Mère	324 673,51	
4513634	Dettes envers MAINTENANCE + / Rég.IDR	2 101 253,56	4515631	CREANCES SUR SOCIETE MERE IDR	2 101 253,56	
4518004	*DETTES SUR TRANSF.AMORTIS.EMIS/MAINTENANCE +	4 884 295,80				
	<i>Total dettes</i>	62 892 392,08		<i>Total Créances</i>	62 892 392,08	-
	<i>Produits</i>			<i>Charges</i>		
7583104	LOCATION SOCIÉTÉ MÈRE POUR LA FILIALE MAINTENANCE PLUS	7 200 000,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	7 200 000,00	
7511004	REDEVANCES SUR MAINTENANCE+	1 072 293,36	6510001	REDEVANCES / Soc. Mère	1 072 293,36	
	<i>Total Produit</i>	8 272 293,36		<i>Total Charges</i>	8 272 293,36	-

CHEZ SOCIETE MERE	
Créance	336 616 901,89
Dettes	62 892 392,08

CHEZ MAINTENANCE PLUS	
Dettes	336 616 901,49
Créance	62 892 392,08

Rapprochement inter filiales société mère/SASPS au 31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ SASPS	Montant	Ecart
2665005	APPORTS ASSOCIES SARL SASPS	900 000,00	1010001	CAPITAL SOCIAL DES FILIALES	900 000,00	
		900 000,00			900 000,00	-
	<u>Créances</u>			<u>Dettes</u>		
2765105	PRETS ACCORDES AUX SOCIETES DU GROUPE / SA S P S	15 052 086,00	4016001	FOURNISSEURS STOCKS/ GROUPE	2 081 886,30	
2768005	Autres produits financiers à recevoir - intérêt sasps	802 531,74	4016101	FOURNISSEURS DE SERVICES / SOC.MERE	943 176,00	
4117085	CREANCES SUR LOCATIONS /SASPS	360 000,00	4511661	DETTES ENVERS STE MERE / REG.INTERETS	802 531,74	
4515105	REGLEMENT POUR LE COMPTE DE LA FILIALE S.A.S.P.S	6 693 519,61	4521801	DETTES SUR TRANSF.INVESTI RECUE / SOC.MERE	4 028 457,31	
			4560301	ASSOCIES (APPORTS) / GROUPE	15 052 086,00	
	Total Créances	22 908 137,35		Total dettes	22 908 137,35	-
	<u>Dettes</u>			<u>Créances</u>		
4016105	FOURNISSEURS DE SERVICES / SASPS	4 035 798,00	4117001	CLIENT PRESTATIONS P/TIERS / GROUPE	4 035 798,00	
	Total dettes	4 035 798,00		Total Creances	4 035 798,00	-
	<u>Charges</u>			<u>Produits</u>		
6228105	FRAIS DE GARDIENNAGE / SASPS	4 730 940,00	7060501	PRESTATIONS FOURNIES PAR SASPS/ Soc Mère	4 687 940,00	
6228205	Frais d'entretien locaux / SASPS	5 792 150,00	7061501	PRESTATIONS FOURNIES ENTRETIEN POUR SOCIE	5 835 150,00	
	Total Produit	10 523 090,00		Total Charges	10 523 090,00	-
	<u>Produits</u>			<u>Charges</u>		
7583105	LOCATION SOCIÉTÉ MÈRE POUR LA FILIALE SASPS	120 000,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	120 000,00	
7620005	CONSTA INTERET SUR IMMOB FINANCIERE	267 510,58	6610001	INTERET SUR IMMOB FINANCIERE	267 510,58	
	Total charges	387 510,58		Total produits	387 510,58	-

Rapprochement des comptes inter filiales société mère/SNTR-AGS au 31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ AGS SNTR	Montant	Ecart
2610007	Titres de participations / AGS	1 000 000,00	1010001	CAPITAL SOCIAL DES FILIALES	1 000 000,00	
		1 000 000,00			1 000 000,00	-
	<u>Créances</u>			<u>Dettes</u>		
2765107	Prets accordés aux sociétés du groupe / AGS	12 648 120,00	4016131	Dettes sur locations / Soc.Mère	900 000,00	
4117087	Créances sur locations /SNTR AGS	900 000,00	4511161	Dettes envers Sté Mère / Rég.dettes	12 648 120,00	
4512657	Règlement pour le compte de la filialeAGS	14 573 348,19	4511211	Dettes envers Sté Mère / TRANS INVEST	13 278 508,27	
			4511631	dettes envers Sté Mère / Rég.Frais personnel	1 294 839,92	
	<u>Total Créances</u>	28 121 468,19		<u>Total dettes</u>	28 121 468,19	-
	<u>Dettes</u>			<u>Créances</u>		
	<u>Total dettes</u>	-		<u>Total Creances</u>	-	-
	<u>Produits</u>			<u>Charges</u>		
7583107	LOCATION SOCIETE MERE POUR LA FILIALE AGS	900 000,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	900 000,00	
	<u>Total Produit</u>	900 000,00		<u>Total Charges</u>	900 000,00	-

Rapprochement inter filiales société mère/SNTR-FORMATION au31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ AGS	Montant	Ecart
2610008	TITRE DE PARTICIPATION / ECP	1 000 000,00	1010001		1 000 000,00	
		1 000 000,00			1 000 000,00	-
	<u>Créances</u>			<u>Dettes</u>		
4117088	Créances sur locations / SNTR-FORMATION	900 000,00	4016131	Dettes sur locations / Soc.Mère	900 000,00	
4512658	Règlement pour le compte de la filiale SNTR-ESP	3 344 473,44	4512651		3 344 473,43	
	<u>Total Créances</u>	4 244 473,44		<u>Total dettes</u>	4 244 473,43	0,01
	<u>Dettes</u>			<u>Créances</u>		
	<u>Total dettes</u>	-		<u>Total Creances</u>	-	-
	<u>Produits</u>			<u>Charges</u>		
7583108	LOCATION SOCIETE MERE POUR LA FILIALE ECP	900 000,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	900 000,00	
	<u>Total Produit</u>	900 000,00		<u>Total Charges</u>	900 000,00	-

RAPPROCHEMENT INTER FILIALES SOCIÉTÉ MÈRE/SOLITRANS AU 31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ SOLITRANS	Montant	Ecart
2610006	TITRE DE PARTICIPATION / SOLITRANS	900 000,00	1010001	CAPITAL SOCIAL DES FILIALES	900 000,00	
		900 000,00			900 000,00	-
	<u>Créances</u>			<u>Dettes</u>		
2765106	Prêts accordés aux sociétés du Groupe /SOLITRANS	12 000 000,00	4016101	FOURNISSEURS DE SERVICES / SOC.MERE	300 000,00	
4117086	Créances sur locations / SNTR SOLITRANS	300 000,00	4511631	DETTES ENVERS STE MERE / REG.FRAIS PERSO	5 659 705,83	
4512656	Règlement pour le compte de la filiale SNTR-SOLITRANS	9 846 480,50	4521801	DETTES SUR TRANSF.INVESTI RECUE / SOC.MERE	4 186 774,67	
			4551001	Associés, comptes courants rémunérés/GROUPE	12 000 000,00	
	<u>Total Créances</u>	22 146 480,50		<u>Total dettes</u>	22 146 480,50	-
	<u>Dettes</u>			<u>Créances</u>		
4016106	FOURNISSEURS DE SERVICES SOLITRANS	1 468 000,03	4110001	CLIENT/GROUPE	1 468 000,03	
	<u>Total dettes</u>	1 468 000,03		<u>Total Créances</u>	1 468 000,03	-
	<u>Produits</u>			<u>Charges</u>		
7583106	LOCATION SOCIETE MERE POUR LA FILIALE SOLITRANS	300 000,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	300 000,00	
	<u>Total dettes</u>	300 000,00		<u>Total Créances</u>	300 000,00	-
	<u>Charges</u>			<u>Produits</u>		
6563006	CADEAUX FIN D'ANNEE/SOLITRANS	1 254 700,88	7000201	VENTE DE MATERIEL INFORMATIQUE/ GROUPE	1 254 700,88	
	<u>Total charges</u>	1 254 700,88		<u>Total Produit</u>	1 254 700,88	-

Rapprochement inter filiales société mère/TRANSPORT au31/12/2013

CPT	CHEZ SOCIETE MERE	Montant	CPT	CHEZ TRANSPORT	Montant	Ecart
2610003	Titres de participations / TRANSPORT	1 000 000 000,00	1010001	CAPITAL SOCIAL DES FILIALES	1 000 000 000,00	
		1 000 000 000,00			1 000 000 000,00	-
	<u>Créances</u>			<u>Dettes</u>		
2421803	Créances sur transf.investi emis / TRANSPORT	15 627 418,27	4016131	Dettes sur locations / Soc.Mère	458 827 384,39	
2765103	Prêts accordés aux sociétés du Groupe / TRANSPORT	90 395 317,00	4016511	Dettes sur redevances / Soc.Mère	34 732 800,00	
4110003	CLIENT/TRANSPORT	2 826 168,48	4511161	dettes envers Sté Mère / Rég.dettes	663 714 168,58	
4117083	Créances sur locations / TRANSPORT	57 585 232,51	4511171	DETTE SUR TVA DUE CENTRALISEE	107 341 677,59	
4117513	Créances sur redevances / TRANSPORT	249 145 322,29	4511661	dettes envers Sté Mère / Rég.Intérêts	230 394 534,29	
4512163	Règlement des dettes pour le C/ la filiale TRANSPORT	279 103 056,05	4521801	Dettes sur transf.investi reçue / Soc.Mère	15 627 418,27	
4512173	CREANCE/TVA DU/ TRANSPORT	107 341 676,93				
4512653	Divers Règlement pour le C/ de la filiale TRANSPORT	575 841 885,13				
4512663	Règlement des Intérêts pour le C/ filiale TRANSPORT	132 771 905,88				
	<u>Total Créances</u>	1 510 637 982,54		<u>Total dettes</u>	1 510 637 983,12	- 0,58
	<u>Dettes</u>			<u>Créances</u>		
4016103	FOURNISSEURS DE SERVICES / TRANSPORT	899 528,95	2421801	Créances sur transf.investi emis / Sté Mère	13 812 296,11	
4511183	PRECOMPTE TVA CENTRALISEE TRANSPORT	3 186 700,00	2765101	Prêts accordés aux sociétés du Groupe / Soc Mère	50 000 000,00	
4511523	PLACEMENT TRANSPORT POOL DE TRESORERIE	418 780 969,72	4096101	AVANCES SUR SERVICES / GROUPE	13 814,55	
4511623	dettes envers TRANSPORT / Rég.Services	1 023 737,29	4110001	CLIENT/GROUPE	68 000,00	
4511633	dettes envers TRANSPORT / Rég.Frais perso	27 359 783,30	4117001	CLIENT PRESTATIONS P/TIERS / GROUPE	190 175,40	
4511643	dettes envers TRANSPORT / Rég.Impôts et taxes	3 982 106,34	4512631	Règlement des Frais perso. pour le compte de la filiale S	27 359 783,30	
4528003	Dettes sur transf.amortis.emis / TRANSPORT	13 812 296,11	4512641	Règlement des Impôts et taxes pour le compte de la filia	6 934 443,30	
			4515101	Règlement pour le compte de la Sté Mère	370 666 609,01	
	<u>Total dettes</u>	469 045 121,71		<u>Total Creances</u>	469 045 121,67	0,04
	<u>Produits</u>			<u>Charges</u>		
7511003	REDEVANCES SUR TRANSPORT	8 683 200,00	6130201	LOYER INFRASTRUCTURE GROUPE	54 000 000,00	
7583103	LOCATION SOCIÉTÉ MÈRE POUR LA FILIALE TRANSPORT	54 000 000,00	6510001	REDEVANCES / Soc. Mère	8 683 200,00	
	<u>Total Produit</u>	62 683 200,00		<u>Total Charges</u>	62 683 200,00	-

CHEZ SOCIETE MERE	
Créance	1 510 637 982,54
Dettes	469 045 121,71

CHEZ SNTR-TRANSPORT	
Dettes	1 510 637 983,12
Créance	469 045 121,67

Table des matières

Dédicaces	
Remerciements	
Résumé	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des abréviations	
Sommaire	
Introduction générale	
Chapitre I : Aspects généraux de la consolidation et des comptes consolidés	
Introduction	
Section 01 : Le contexte de la consolidation des comptes.....	5
1-1- La notion de groupe de sociétés et les différents types de prises de participation.....	6
1-1-1- Définition du groupe	6
1-1-2- Notions de propriété et de contrôle.....	6
1-1-2-1- Le pourcentage d'intérêt	7
1-1-2-2- Le pourcentage de contrôle.....	7
1-1-3- Les différents types de prises de participation.....	8
1-1-3-1- La participation directe.....	8
1-1-3-2- La participation indirecte.....	8
1-1-3-3- La participation multiple.....	9
1-1-3-4- La participation réciproque.....	9
1-1-3-5- La participation circulaire	10
1-2- Cadre général de la consolidation.....	10
1-2-1- Définition de la consolidation et des comptes consolidés.....	10
1-2-2- Le cadre légal et réglementaire de la consolidation des comptes.....	11
1-2-2-1- Le référentiel de consolidation	12
1-2-2-1-1- Le code de commerce (Ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996)	12
1-2-2-1-2- Les arrêtés ministériels du 9 octobre 1999	12
1-2-2-1-3- Les normes internationales IAS/IFRS	13
1-2-2-2- Le régime fiscal de la consolidation	13
1-2-3- Objectifs et limites de la consolidation	14
1-2-3-1- Objectifs de la consolidation	14

1-2-3-2- Limites de la consolidation.....	15
Section 02 : La détermination du périmètre et des méthodes de consolidation	16
2-1- Le périmètre de consolidation et les différents types de contrôle.....	16
2-1-1- Le contrôle exclusif (le contrôle).....	17
2-1-2- Le contrôle conjoint (le partenariat).....	17
2-1-3- L'influence notable	18
2-1-4- Les exclusions du périmètre de consolidation.....	18
2-2- Les méthodes de consolidation.....	20
2-2-1- L'intégration globale	20
2-2-2- L'intégration proportionnelle.....	21
2-2-3- La mise en équivalence.....	21
2-3- Les techniques de consolidation.....	22
2-3-1- La consolidation directe	22
2-3-2- La consolidation par palier	23
Section 03 : L'organisation pratique de la consolidation	24
3-1- La démarche globale de consolidation	24
3-1-1- La démarche centralisée.....	24
3-1-2- La démarche décentralisée.....	25
3-2- Le processus de consolidation	27
3-2-1- La définition du périmètre de consolidation	27
3-2-2- Les retraitements d'homogénéité	27
3-2-3- L'élimination des opérations internes au groupe	30
3-2-3-1- Elimination des opérations avec incidence sur le résultat du groupe.....	30
3-2-3-1-1- Marge sur stocks	30
3-2-3-1-2- Dividendes	31
3-2-3-1-3- Plus-value de cession interne.....	31
3-2-3-1-4- Provisions internes au groupe	31
3-2-3-2- Eliminations des opérations sans incidence sur le résultat du groupe.....	32
3-2-4- Les impôts différés	32
3-2-5- La conversion des comptes en monnaies étrangères.....	33
3-2-6- Les opérations de consolidation	35
3-3- La présentation des états financiers consolidés IAS/IFRS	35
3-3-1- Le bilan consolidé	36
3-3-2- Le compte de résultat consolidé.....	36

3-3-3- Le tableau des flux de trésorerie	37
3-3-4- L'état des variations des capitaux propres.....	37
3-3-5- L'annexe consolidée	38
Conclusion.....	39
Chapitre II : Le cadre général des l'audit légal des comptes consolidés	
Introduction	41
Section 01 : Les concepts de base de l'audit financier.....	42
1-1- Repères historique sur l'audit	42
1-2- Définition et caractéristiques de l'audit financier.....	43
1-2-1- Définition de l'audit financier	43
1-2-2- Caractéristiques de l'audit financier	44
1-3- Typologie de l'audit financier	45
1-3-1- L'appartenance professionnelle des auditeurs	45
1-3-1-1- L'audit interne	45
1-3-1-2- L'audit externe	45
1-3-2- Le caractère obligatoire.....	45
1-3-2-1- L'audit légal	45
1-3-2-2- L'audit contractuel.....	45
1-4- Les normes de l'audit financier.....	46
Section 02 : Généralités sur l'audit légal	48
2-1- Historique du commissariat aux comptes.....	48
2-2- L'organisation du commissariat aux comptes.....	49
2-2-1- Le cadre légal et réglementaire du CAC	49
2-2-2- Le statut du commissaire aux comptes	50
2-2-2-1- La nomination	50
2-2-2-2- La durée des fonctions	51
2-2-2-3- L'expiration de la fonction.....	51
2-2-2-4- Les droits du commissaire aux comptes	52
2-2-2-4-1- Une mission permanente	52
2-2-2-4-2- Le droit à l'information et le pouvoir d'investigation.....	52
2-2-2-4-3- Le droit à la rémunération	52
2-2-2-5- Les obligations du commissaire aux comptes.....	53
2-2-2-5-1- La non-immixtion dans la gestion	53
2-2-2-5-2- L'information des dirigeants	54

2-2-2-5-3- L'information des actionnaires et du public	54
2-2-2-5-4- Une obligation des moyens	54
2-3- Les missions du commissaire aux comptes	55
2-3-1- Les missions permanentes	56
2-3-2- Les missions occasionnelles	56
2-4- Les responsabilités du commissaire aux comptes	57
2-4-1- La responsabilité civile	57
2-4-2- La responsabilité pénale	57
2-4-3- La responsabilité disciplinaire	58
Section 03 : La présentation de l'audit légal des comptes consolidés.....	59
3-1- Le contexte de l'audit des comptes consolidés	59
3-1-1- L'obligation de l'audit des comptes consolidés	59
3-1-2- Le référentiel de l'audit des comptes consolidés	59
3-2- la démarche de l'audit légal des comptes consolidés	60
3-2-1 Prise de connaissance du groupe.....	61
3-2-1-1-1- Contenu du dossier permanent.....	62
3-2-1-1-2- Les données comptables.....	62
3-2-1-1-3- Les procédures.....	63
3-2-1-1-4- L'organisation du groupe.....	63
3-2-1-1-5- L'organisation de la mission	63
3-2-1-2- Les moyens utilisés	64
3-2-1-2-1- Collecte des informations.....	64
3-2-1-2-2- Analyse des données non liées à l'exploitation.....	64
3-2-1-2-3- Organisation de la mission et programme de travail	64
3-2-2- Appréciation du contrôle interne.....	65
3-2-2-1- Contrôle interne des sociétés consolidées.....	65
3-2-2-2- Analyse des procédures du groupe	65
3-2-3- Contrôle des comptes des entreprises consolidées.....	66
3-2-3-1- Relations avec les auditeurs des entreprises consolidées.....	66
3-2-3-2- Contacts et échanges préalables	66
3-2-3-3- Examen de l'exécution de la mission.....	67
3-2-3-4- Synthèse des travaux effectués	67
3-2-4- Contrôle des opérations de consolidation	67
3-2-4-1- Périmètre	68

3-2-4-2- Collecte des données	68
3-2-4-2-1- Objectifs du contrôle	69
3-2-4-2-2- Techniques utilisées	69
3-2-4-3- Gestion des comptes intra-groupe	69
3-2-4-3-1- Objectifs du contrôle	69
3-2-4-3-2- Contrôles possibles	69
3-2-4-3-3- Techniques utilisées	69
3-2-4-4- Homogénéisation des comptes	70
3-2-4-4-1- Objectifs de contrôle	70
3-2-4-4-2- Contrôles possibles	70
3-2-4-5- Eliminations	70
3-2-4-5-1- Objectifs de contrôle.....	70
3-2-4-5-2- Contrôles possibles	71
3-2-4-6- Fiscalité	71
3-2-4-6-1- Objectifs de contrôle.....	71
3-2-4-6-2- Contrôles possibles	71
3-2-4-7- Analyse des capitaux propres.....	72
3-2-4-7-1- Objectifs du contrôle	72
3-2-4-7-2- Moyens	72
3-2-4-8- Centralisation et présentation des comptes consolidés.....	72
3-2-4-8-1- Objectifs du contrôle	72
3-2-4-8-2- Contrôle possible	72
3-2-5- Synthèse et rapports	73
3-2-5-1- Synthèse	73
3-2-5-2- Rapports	73
Conclusion.....	74
Chapitre III : Cas pratique : Audit des comptes consolidés SNTR Groupe	
Introduction	76
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	77
1-1- Présentation générale du groupe SNTR	77
1-1-1- L'organisation du groupe SNTR	77
1-1-1-1- Historique du groupe SNTR	77
1-1-1-2- Structure du groupe SNTR	78

1-1-1-2-1- La société Agence de Gestion du Fret d'Algérie « SNTR-AGEFAL » SPA.....	78
1-1-1-2-2- La société Logistique et de transport « SNTR-TRANSPORT » SPA	78
1-1-1-2-3- La Société Algérienne de Surveillance et de Prestation de Services « SNTR-SASPS » SARL.....	79
1-1-1-2-4- La société « SNTR-Formation » SPA.....	79
1-1-1-2-5- La société « SNTR-Solitrans » SPA	79
1-1-1-2-6- La société « SNTR-AGS » SPA.....	80
1-1-1-2-7- La société « SNTR-Logistics » SPA.....	80
1-1-1-2-8- La participation « ACS » SPA	80
1-1-2- La présentation de la société mère du groupe SNTR	81
1-1-2-1- Les principales missions de la société mère.....	81
1-1-2-2- L'organisation de la société mère.....	81
1-2- Présentation de la Direction des Finances, de la consolidation et des participations.....	82
1-2-1- L'organisation de la DFCP.....	83
1-2-2- Les missions de la DFCP	84
1-2-2-1- Politique et structure financière	84
1-2-2-2- Trésorerie	84
1-2-2-3- Comptabilité générale.....	85
Section 02 : L'audit des comptes consolidés de SNTR groupe	86
2-1- Prise de connaissance de l'ensemble consolidé et de son environnement	87
2-1-1- La présentation du groupe SNTR et de sa structure	88
2-1-2- Analyse des risques	88
2-2- Appréciation du contrôle interne.....	89
2-2-1- Appréciation sur l'organisation et les procédures de contrôle interne.....	90
2-2-2- Appréciation sur les procédures concernant les comptes consolidés	90
2-3- Contrôle des comptes des entreprises consolidées	91
2-3-1- Filiale « AGEFAL / SPA » (100%)	91
2-3-2- Filiale « Transport / SPA » (100%)	91
2-3-3- Filiale « Maintenance Plus / SPA » (100%)	91
2-3-4- Filiale « SNTR AGS / SPA » (90%)	92
2-3-5- Filiale « SNTR Formation / SPA » (100%)	92
2-3-6- Filiale « SNTR Solitrans / SPA » (90%)	92
2-3-7- Filiale « SASPS / SARL » (99% : 90% directement et 9% par AGEFAL)	92
2-3-8- Entité associée « ACS / SPA » (49%)	92

2-4- Contrôle des opérations de consolidation	93
2-4-1- Le périmètre de consolidation	93
2-4-2- La reprise des comptes des entreprises consolidées.....	94
2-4-2-1- Les états de rapprochement inter filiales	95
2-4-2-2- Résultat des contrôles	95
2-4-3- Contrôle des retraitements de consolidation	96
2-4-4- Contrôle des éliminations de consolidation et du partage des capitaux.....	96
2-5- Appréciation de la présentation des états financiers consolidés.....	96
Section 03 : Le rapport de l’audit des comptes consolidés de SNTR groupe.....	98
3-1- Le rapport sur les comptes consolidés du groupe SNTR pour 2013.....	98
3-2- Les états financiers consolidés SNTR Groupe 2013.....	100
3-2-1- Le bilan consolidé du Groupe SNTR 2013	100
3-2-2- Le compte de résultat consolidé du Groupe SNTR 2013	102
3-2-3- Le tableau de flux de trésorerie consolidé du Groupe SNTR 2013.....	103
3-2-4- Le tableau de variation des capitaux propres consolidé du Groupe SNTR 2013.....	104
Conclusion.....	105
Conclusion générale.....	107
Bibliographie	
Annexes	
Table des matières	