

PLAN

I - Consolidation des Comptes : Présentation Générale

I-1 : Principes clés de la consolidation des comptes

I-2 : Périmètre et méthodes de consolidation

I-3 : pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt

II - Audit des Comptes Consolidés

II-1 : les missions de l'auditeur des comptes consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

II-3 : les techniques d'audit des comptes consolidés

II-4 : le dossier de travail relatif au contrôle des comptes consolidés

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

I-1 : Principes clés de la consolidation des comptes

Parmi les principes clés de la consolidation des comptes, on peut citer :

- La consolidation a pour objet de présenter les états financiers d'un ensemble de sociétés entre lesquelles il existe des liens de filialisation ou qui sont placées sous une direction unique comme s'il s'agissait d'une seule entreprise. Elle fournit des informations sur l'importance économique du groupe, ses moyens de financement et ses résultats;
- Les états de synthèse consolidés, , sont :
 - **Le bilan consolidé (BC) ;**
 - **Le compte de produits et charges consolidé (CPC) ;**
 - **Le tableau de financement consolidé (TFC) ;**
 - **L'état des informations complémentaires de consolidation (ETICC).**
- La présentation des comptes consolidés est obligatoire pour les sociétés qui contrôlent de façon exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres sociétés ou qui exercent sur ces dernières une influence notable ;
- Sont généralement à exclure de la consolidation les filiales dont le contrôle semble très temporaire ainsi que les sociétés dont les titres ne sont détenus qu'en vue de leur cession ultérieure ;
- Si une société mère marocaine publie des états de synthèse consolidés, elle doit le faire en respectant les dispositions du CGNC

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

I-2 : Périmètre et méthodes de consolidation

I-2-1 : le périmètre de consolidation



Déterminer un périmètre de consolidation dans le groupe, c'est préciser quelles sont les sociétés consolidables et les sociétés non consolidables. La consolidation est obligatoire dès lors que la société contrôle de façon **exclusive ou conjointe** une ou plusieurs entreprises ou qu'elles exercent une **influence notable**.

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

Type de contrôle	Définition
Contrôle exclusif	<p>C'est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise. Il résulte :</p> <ul style="list-style-type: none">• Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote ;• Soit de la désignation pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction et de surveillance (ceci est présumé lorsque la société consolidante a détenu plus de 40% des droits de vote sans qu'aucun autre actionnaire n'en détienne une fraction supérieure) ;• Soit du droit d'exercer une influence dominante en vertu d'un contrat ou de clauses statutaire.
Contrôle conjoint	<p>Partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité des associés, de sorte que les politiques financière et opérationnelle résultent de leur accord</p>
Influence notable	<p>C'est le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles d'une entreprise sans la contrôler</p>

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

I-2-2 : les méthodes de consolidation

Méthodes de consolidation	Définition
Intégration globale	Elle consiste à: <ul style="list-style-type: none">● Intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante les éléments des comptes de l'entreprise consolidée après retraitements éventuels;● Eliminer les opérations et comptes les concernant réciproquement ;● Répartir les capitaux propres et le résultat entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les intérêts des autres sociétés dits «intérêts minoritaires » ;
Intégration proportionnelle	Elle consiste à : <ul style="list-style-type: none">● Intégrer dans les comptes de l'entreprise consolidante la fraction représentative de ses intérêts dans les comptes de l'entreprise consolidée après retraitement éventuels ;● Eliminer les opérations et comptes les concernant réciproquement
Mise en équivalence	Elle consiste à substituer à la valeur comptable des titres détenus la quote part des capitaux propres (y compris le résultat déterminé d'après les règles de consolidation)

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

I-2-3 : méthodes de consolidation et type de contrôle



Type de contrôle	Méthodes de consolidation
Contrôle exclusif	Intégration globale
Contrôle conjoint	Intégration proportionnelle
Influence notable	Mise en équivalence

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

I-3 : pourcentage de contrôle et pourcentage d'intérêt

Le pourcentage de contrôle

Il présente le pourcentage de droit de vote que peut avoir la société consolidante, soit directement, soit indirectement sur une filiale ou une participation. Il permet de choisir la méthode à appliquer lors de la consolidation d'une société du groupe et il détermine l'étendue du périmètre de consolidation et explicite le lien de dépendance entre la société mère et une société liée.

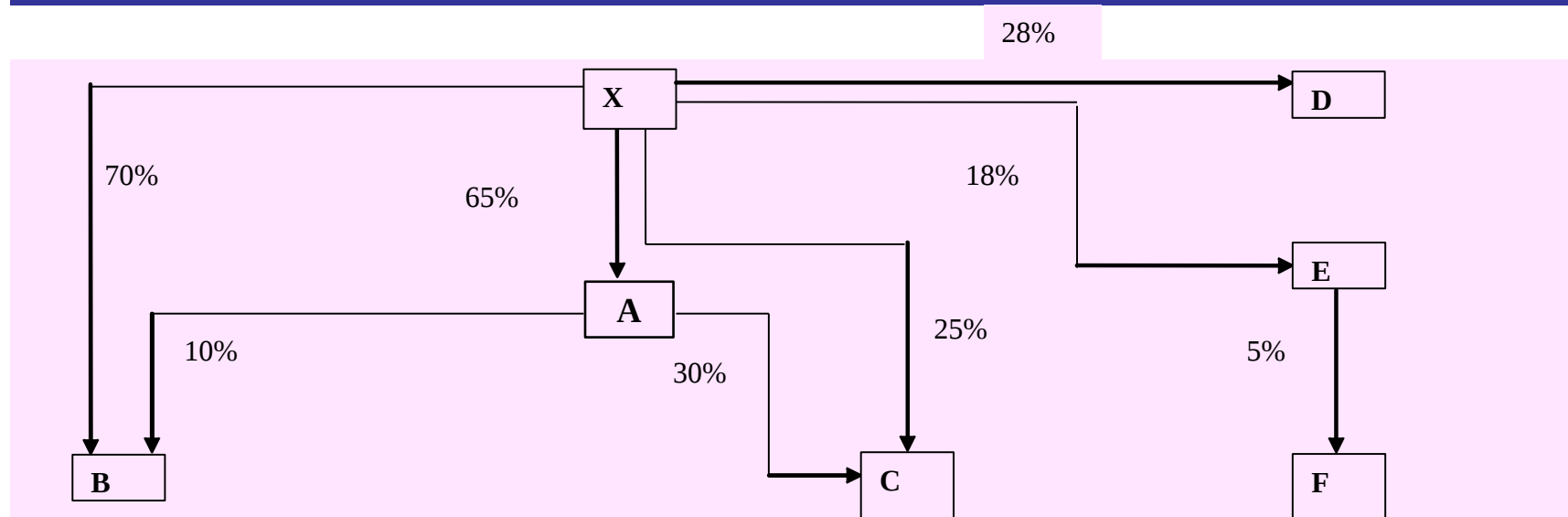
Le pourcentage d'intérêt

Une fois la méthode de consolidation est retenue, le pourcentage d'intérêt est utilisé dans le cadre de l'application de la méthode. Il présente la quote part du patrimoine de la filiale ou de la participation que possède la société consolidante

I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

Exemple :

La société X est à la tête d'un groupe dont l'organigramme se présente ainsi au 31/12/N (les nombres indiquent le pourcentage de la participation détenue dans le capital de la société cible) :



TAF :

Déterminer pour chacune des sociétés :

Le pourcentage de contrôle par la société X.

Le pourcentage d'intérêt de la société X.

Le type d'influence de la société X.

La méthode de consolidation à appliquer



I/ Consolidation des Comptes : Présentation Générale

Réponse:

Société	Pourcentage de contrôle	Pourcentage d'intérêt	Type d'influence	Méthode de consolidation
A	Direct : 65%	Direct : 65%	Contrôle exclusif	IG
B	Direct : 70% Indirect : 10% Total : 80%	Direct : 70% Indirect : $65\% * 10\% = 6.5\%$ Total : 76.5%	Contrôle exclusif	IG
C	Direct : 25% Indirect : 30% Total : 55%	Direct : 25% Indirect : $65\% * 30\% = 19.5\%$ Total : 44.5%	Contrôle conjoint	IP
D	Direct : 28%	Direct : 28%	Influence notable	MEE
F	Direct : 18%	Direct : 18%	Contrôle minoritaire	HP
F	Direct : 0 Indirect : 0	Direct : 0 Indirect : $18\% * 5\% = 0.9\%$	Contrôle nul	HP

IG : intégration globale

IP : intégration proportionnelle

MEE : mise en équivalence

HP : hors périmètre de consolidation



II - Audit des Comptes Consolidés

II-1 : les missions de l'auditeur des comptes consolidés

L'audit des comptes consolidés a pour objet de s'assurer que les états de synthèses consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe, et que la présentation des comptes et le contenu de l'ETIC soient conformes aux exigences des règles en vigueur.

Afin d'atteindre cet objectif l'auditeur doit :

- S'assurer que les données issues des sociétés consolidées ont été validées et établies en conformité avec le référentiel comptable choisi par le groupe.
- Vérifier les procédures et le processus d'agrégation mis en œuvre par la société mère.

II - Audit des Comptes Consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

Quatre étapes à distinguer dans le cadre d'une mission d'audit des comptes consolidés, à savoir :

- 1 : Prise de connaissance générale du groupe ;**
- 2 : Appréciation du contrôle interne ;**
- 3 : contrôle des comptes consolidés ;**
- 4 : Rapport final relatif aux comptes consolidés**

II - Audit des Comptes Consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

1 : Prise de connaissance générale du groupe ;



Toute mission d'audit doit s'accomplir conformément à un programme de travail approprié fondé sur une connaissance du groupe, dans ce cadre :

l'auditeur chargé de la certification des comptes consolidés devra disposer d'une connaissance suffisante de la situation du groupe ;

l'auditeur doit maîtriser la circulation de l'information au sein du Groupe. Il examinera notamment si les objectifs suivants sont atteints :

Le périmètre de consolidation est conforme aux dispositions légales applicables ;

La consolidation s'opère sur la base de données arrêtées à une même date ou à une date rapprochée conformément aux dispositions légales et réglementaires ;

Les opérations et résultats internes sont clairement identifiés, de manière à pouvoir être traités concrètement ;

Toutes les informations nécessaires aux écritures de consolidation ont été communiquées.

L'auditeur doit s'assurer si un contrôle externe suffisant est opéré en temps utile sur les données transmises par les filiales et les entreprises associées ;

L'auditeur met en œuvre des moyens de contrôle appropriés en tenant compte de l'importance relative des entreprises concernées par la consolidation dans l'ensemble consolidé ;

II - Audit des Comptes Consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

II-2-2 : Appréciation du contrôle interne



Durant cette phase l'auditeur doit examiner, d'une part, **les informations comptables et financières transmises par les filiales et entreprises associées** en vue d'être incorporées dans la consolidation du groupe, ainsi que, d'autre part, **les procédures d'établissement des comptes consolidés**. Donc l'auditeur doit :

S'assurer de l'existence d'un système d'organisation administrative garantissant que :

Les procédures mises en place conduisent à intégrer dans la comptabilité consolidée toutes les entreprises à consolider et seulement elles ;

Les méthodes de consolidation appropriées sont appliquées à chaque entreprise comprise dans la consolidation et aux entreprises associées ;

Des règles comptables et des méthodes d'évaluation harmonisées sont adoptées au sein du groupe et diffusées en temps voulu aux filiales et entreprises associées afin d'en assurer la bonne application ;

Evaluer la compétence des collaborateurs de l'entreprise chargée de l'élaboration des comptes consolidés, leur autorité ainsi que leurs relations avec les filiales, entreprises associées et certains services centraux du groupe ;

Examiner la diffusion des instructions définies par le groupe comportant généralement :

II - Audit des Comptes Consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

II-2-2 : Appréciation du contrôle interne



Un détail des règles et procédures comptables sous forme de notes d'instruction ou manuel ;

Une présentation et une explication des procédures de consolidation comprenant l'explication détaillée de la laisse de consolidation et la description de certaines procédures particulières (rapprochement des comptes, retraitements, procédures à suivre si les dates de clôture sont différentes etc) ;

Les instructions de clôture comprenant la liste des entreprises consolidées et les méthodes de consolidation, les cours de change à appliquer, la liste des responsables, le calendrier des opérations de clôture (rapprochement des comptes réciproques, expédition des documents, remise aux réviseurs, remise au conseil d'administration);

Etudier le système mis en place en vue d'établir des comptes consolidés. Ce système peut entre autres comprendre

La validation des informations fournies par les filiales et les entreprises associées ;

Le traitement des données dans la comptabilité de consolidation ;

Les mesures de contrôle interne spécifiques à l'établissement des comptes consolidés, notamment le contrôle des écritures, l'existence d'une documentation.etc

II - Audit des Comptes Consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

II-2-3 contrôle des comptes consolidés

Le contrôle des comptes consolidés a pour objectif de récolter un ensemble approprié d'éléments probants permettant à l'auditeur de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes



Les laisses de consolidation établies par les entreprises qui entrent dans le périmètre de consolidation forment la base des comptes consolidés. En conséquence, l'auditeur doit s'assurer que ces documents contiennent les informations nécessaires pour formuler une opinion sur les comptes consolidés ;

Dans l'élaboration des comptes consolidés, l'auditeur doit s'assurer que les titres de participation sont compensés par la part qu'ils représentent dans les capitaux propres tandis que les opérations réciproques et les résultats intragroupes sont éliminés. Ces vérifications fournies à l'auditeur la confirmation que les éliminations ont été opérées de façon correcte et selon des règles constantes

Vérifier la cohérence des comptes consolidés par rapport à ceux de l'exercice précédent et de la justification des variations des certains postes du bilan par rapport à l'exercice précédent (réserves de consolidation, écart de consolidation, intérêt de tiers, etc). en outre l'auditeur vérifiera la permanence des principes, règles et méthodes de consolidation ainsi que de leur application concrète.

vérification de la conformité des comptes consolidés aux dispositions légales et réglementaires.

L'auditeur doit vérifier que le rapport consolidé de gestion comprend les informations requises par la loi et que celles-ci concordent avec les comptes consolidés.

II - Audit des Comptes Consolidés

II-2 : la démarche d'audit des comptes consolidés

II-2-4 : Rapport relatif aux comptes consolidés



L'auditeur d'entreprises qui est désigné pour le contrôle des comptes consolidés d'une entreprise, doit rédiger un rapport écrit, distinct du rapport sur les comptes annuels non consolidés de l'entreprise consolidante.

Au cas où la direction de l'entreprise mère ou de la filiale s'opposerait au contact direct entre l'auditeur de la filiale et celui qui atteste les comptes consolidés, ce dernier émettrait des réserves dans son rapport en mentionnant le nom et l'impact des entreprises pour lesquelles il ne dispose pas d'informations suffisantes et l'impact sur la portée de son attestation.

Si l'auditeur n'a pas pu mettre en œuvre un contrôle suffisant sur une filiale consolidée d'importance significative mais qui n'a pas été préalablement auditée, il mentionnera dans son rapport le nom de la filiale et son impact sur les comptes consolidés.

II - Audit des Comptes Consolidés

II-3 : les techniques d'audit des comptes consolidés

Parmi les techniques dont dispose l'auditeur pour récolter des éléments probants. On relèvera notamment :

- L'examen des laisses de consolidation et des autres documents disponibles auprès de la société consolidante ;
- La confirmation d'informations par les dirigeants de la société consolidante ;
- L'enquête sous forme de questionnaires adressés aux auditeurs des filiales ;
- La confirmation d'informations par les dirigeants des entreprises comprises dans la consolidation ;
- La vérification sur place de renseignements disponibles dans les filiales ;
- La vérification de la réconciliation et de la justification des variations de certains postes du bilan par rapport à l'exercice précédent (réserves de consolidation, écarts de consolidation, intérêts de tiers, valeur des entreprises mises en équivalence, etc)
- Les vérifications arithmétiques ;
- L'analyse indiciaire des comptes consolidés en vue de vérifier leur cohérence interne et de mettre en évidence les fluctuations inhabituelles, les opérations exceptionnelles et l'évaluation de la situation financière

II - Audit des Comptes Consolidés

II-4 : le dossier de travail relatif au contrôle des comptes consolidés

Le dossier de travail relatif au contrôle des comptes consolidés comprendra entre autres comme documents spécifiques :

Un mémorandum définissant la nature, l'étendue et le calendrier des contrôles ;

Le programme de travail ;

Les comptes-rendus d'entretiens avec les responsables des sociétés ;

Les instructions adressées aux autres réviseurs du groupe, les documents reçus de ces confrères ainsi que les comptes-rendus d'entretien avec ces derniers ;

Les notes de travail retraçant les contrôles effectués par le réviseur ;

Les comptes consolidés ;

Une note de synthèse