

## Introduction

La consolidation est un art particulier dans la discipline comptable et financière. Il consiste à présenter les comptes d'un groupe. Le groupe est un ensemble de sociétés qui ont chacune une personnalité morale différente, il est composé d'un ensemble d'unités, établissements ou succursales qui dépendent d'un même centre décisionnel appelé société mère. L'objectif de la consolidation est de présenter les comptes d'un groupe en cumulant les états financiers de chacune de ses filiales comme s'il ne formait qu'une seule entité.

Avant d'entamer les aspects techniques de la consolidation des comptes, il est nécessaire d'avoir une vision générale de cette notion premièrement selon les normalisateurs mondiaux L'IASC et IASB et cela dans les normes IAS/IFRS qui ont traité ce sujet. Deuxièmement, dans le cadre choisi pour notre étude, c'est-à-dire le règlement Algérien de ses différents aspects commerciaux, juridiques, comptables et fiscaux. Troisièmement, la définition du périmètre de consolidation c'est-à-dire l'ensemble des entreprises qui font l'objet d'une consolidation. Dernièrement, le choix de la méthode de consolidation qui convient à chaque type de contrôle.

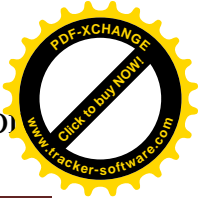
Dans ce chapitre introductif, nous tentons de présenter les concepts théoriques de consolidation des comptes.

A cet effet nous avons divisé ce chapitre en trois sections comme suit :

**Section 01** : la consolidation selon les normes IAS/IFRS ;

**Section 02** : contexte Algérien de la consolidation des comptes ;

**Section 03** : le périmètre et les méthodes de consolidation ;



## Section 1: la consolidation selon les normes IAS/IFRS

La présente section est consacrée pour donner une vision générale sur la consolidation des comptes selon le référentiel mondiale d'IASB (International Accounting standards Board) IAS (International Accounting standards) et IFRS (International Financial Reporting Standards). Ainsi que les normes traitant la consolidation des comptes, et cela dans deux sous sections dont la première relate de l'organismes mondial IASB on commençant par une présentation passant par son historique depuis sa création jusqu'à nos jours arrivant au normes que publie. La deuxième sous section a entamé les normes IAS 27 et IFRS 10 suivant les modifications récentes de l'IASB.

### Sous section 01 : que ce que les normes IAS/IFRS ?

La comptabilité est la science de l'enregistrement et de la présentation des activités économiques d'une entité, et puisque cette science est basée sur les transactions financières qui sont très complexe, les spécialistes en comptabilité ont vu la nécessité de travailler suivant des principes et des normes reconnues au niveau mondial. Ces normes ont été faites par un organisme de comptabilité appelé l'International Accounting Standards Board «IASB».

#### 1. Présentation de L'IASB

L'IASB est un organisme international chargé de promouvoir des principes et des normes pour présenter et préparer les états financiers des entités.

L'IASB vit le 01 avril 2001 et il succédé à l'international Accounting Standards Comittee « IASC » qui fondé en juin 1973 à Londres. L'organisme est responsable de développé les International Financial Reporting Standards « IFRS » qui sont un nouveau nom pour les International Accounting Standards « IAS » émis après 2001, et de promouvoir l'utilisation et l'application des standards. L'IASB est indépendant, sa mission est de développé, dans l'intérêt public, un seul ensemble de standards compréhensibles de haute qualité et qui sont appliqués internationalement pour la préparation des états financiers.<sup>1</sup>

#### 2. Dates clés du développement de l'IASB

Dans le tableau si dessous nous allons présentés le développement de l'IASB depuis 1973 jusqu'à 2010 :

<sup>1</sup> Pierre Veronneau, Comptabilité et IAS/IFRS de base au Canada, version 3, Canada, 2014, p40.

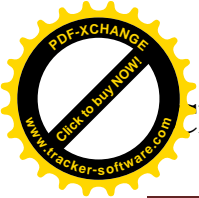


Tableau N° (I -01) : les dates clés du développement de l'IASB.

Année	Les faits importants
1973	Création de l'IASC à Londres, à l'initiative de Sir Henry BENSON, premier président élu de l'IASC.
1975	Publication des deux premières normes intitulées IAS 1 "Publication des méthodes comptables" et IAS 2 "Valorisation et présentation des stocks selon la méthode du coût historique".
1982	A la suite de la création de l'International Federations Of Accountants « IFAC », les activités de l'IASC et de l'IFAC sont réorganisées, le rôle de normalisateur comptable international étant dévolu officiellement à l'IASC.
1987	L'IASC engage un processus d'amélioration de ses normes afin de réduire le nombre d'alternatives proposées et ainsi assurer une meilleure comparabilité entre les entreprises utilisant les IAS.
1989	L'IASC publie son cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers. Il permet de donner l'esprit des nouvelles normes qui furent publiées après sa parution, et notamment, la définition et l'objectif des états financiers, ses composantes et leur comptabilisation.
1990	La Commission européenne (CE) occupe un siège d'observateur au sein du conseil de l'IASC.
1995	L'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières (OICV-IOSCO), en accord avec l'IASC, s'engage, sous certaines conditions, à recommander aux régulateurs nationaux d'accepter des états financiers présentés selon les normes comptables internationales pour toutes les émissions et cotations effectuées sur les marchés financiers internationaux, sans nécessité de réconciliation avec les normes locales. La CE encourage la signature de cet accord.
1999	Une étude menée par la CE démontre que les IAS sont compatibles avec les directives européennes, à de rares exceptions près. La CE décide d'engager un plan d'action pour les services financiers qui prévoit notamment l'application des IAS comme référentiel comptable européen, à l'horizon 2005.
2000	Une nouvelle constitution de l'IASC est approuvée. L'OICV, conformément à son engagement, recommande à ses membres d'accepter des états financiers présentés selon les normes comptables internationales pour toutes les émissions et cotations effectuées sur les marchés financiers internationaux, sans nécessité de réconciliation avec les normes locales. La CE présente un plan selon lequel toutes les entreprises européennes cotées qui publient des comptes consolidés devront commencer à utiliser les IAS/IFRS dans leurs exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.
2001	Réforme de l'International Accounting Standards Committee (IASC) qui devient l'International Accounting Standards Board (IASB). Ce dernier se voit doter d'un organe de direction : l'International Accounting Standards Committee



	<p>Foundation (IASCF) qui est également chargé d'assurer son financement.</p> <p>Les normes publiées jusqu'au 1er avril conservent la dénomination "IAS": International Accounting Standards. Les normes émises à partir de cette date seront intitulées "IFRS" : International Financial Reporting Standards.</p> <p>Présentation par la CE, le 13 février 2001, d'une proposition de règlement visant à rendre obligatoires les normes internationales pour les comptes consolidés des sociétés européennes cotées, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.</p>
<b>2002</b>	<p>Publication au JOCE du 11 septembre 2002 du règlement CE n° 1606/2002 dit "IFRS 2005" : celui-ci impose aux sociétés européennes cotées qui publient des comptes consolidés l'application des IAS/IFRS pour les exercices ouverts à partir du 1er janvier 2005.</p>
<b>2003</b>	<p>L'IASB publie la version révisée de 13 normes. Sur la recommandation de l'Accounting Regulatory Committee (ARC), la CE publie le règlement CE n° 1725/2003 qui adopte la quasi-totalité des normes publiées par l'IASB (IAS 1 à IAS 41), à l'exception d'IAS 32 et d'IAS 39, soit le référentiel de l'IASB en vigueur au 14 septembre 2002.</p>
<b>2004- 2005</b>	<p>L'adoption de normes de l'IASB se poursuit par la publication de règlements européens. En juin 2005, les Trustees (membres) de l'IASCF adoptent des amendements à la constitution ; la version révisée de celle-ci entre en vigueur le 1er juillet 2005.</p>
<b>2006</b>	<p>L'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB) réaffirment leur engagement visant à améliorer la cohérence, la comparabilité et l'efficacité des marchés mondiaux, en développant des normes comptables communes de haute qualité. Par ailleurs, en début d'année, l'IASB prépare un exposé-sondage préliminaire portant sur une norme internationale d'information financière pour les PME.</p> <p>Le 24 juillet 2006, l'IASB informe qu'il n'imposera pas de nouvelle norme ou d'amendement significatif à l'une d'elles d'ici le 1er janvier 2009.</p>
<b>2007</b>	<p>Publication par l'IASB, le 15 février 2007, de son projet d'exposé-sondage de norme internationale d'information financière (IFRS) pour les PME.</p> <p>Publication par l'IASCF, le 22 février 2007, du manuel des procédures de l'IFRIC.</p> <p>En décembre, amendement de la constitution afin de porter le nombre de membres de l'IFRIC de 12 à 14.</p>
<b>2008</b>	<p>Lancement du second processus de révision de la constitution de l'IASCF, en juin 2008, qui doit être achevé en 2010.</p>
<b>2009</b>	<p>Création du comité de surveillance de l'IASCF (concrétisant la première phase de la révision de la constitution), en janvier 2009.</p> <p>En février, la composition du Standards Advisory Council (SAC) est renouvelée.</p> <p>Publication de la version définitive du référentiel IFRS pour les PME, le 9 juillet 2009.</p>



	Fin juillet, le groupe conseil sur la crise financière publie la version définitive de son rapport contenant des recommandations sur les activités de normalisation comptable et sur les autres changements à apporter à l'environnement international de réglementation. En novembre, l'IASB et le FASB réaffirment leur engagement en matière de convergence. Au cours du même mois, l'IASB publie la première partie d'IFRS 9 "Instruments financiers".
<b>2010</b>	A compter du 1er janvier 2010, M. Yves-Thibault de SILGUY est désigné comme Trustee (membre) de l'IASCF, en remplacement de M. Bertrand COLLOMB.

**La source :** établie par l'étudiante à l'aide de [www.focusIFRS.com](http://www.focusIFRS.com) consultée le 16 octobre 2014, à 19H30.

Nous avons constatés que l'organisme mondial de comptabilité IASB est passé par différentes étapes avant qu'il ne soit ce qu'il est de nos jours. Depuis sa création en 1973 à Londres il était nommé IASC. Il a publié les deux premières normes IAS 1 qui porte « les méthodes comptables » et IAS 2 porte « la valorisation et présentation des stocks ». En 2001 l'IASC a été réformé et devient l'IASB qui a dénommés les normes IAS sous IFRS.

### 3. Les normes IAS/IFRS

IFRS International Financial Reporting Standard, complément des normes IAS International Accounting Standard, sont des normes comptables internationales élaborées par l'IASB, International Accounting Standards Board, au lendemain des scandales financiers.

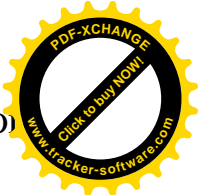
En 1975 l'IASC a publié les deux premières normes IAS 1 et IAS 2. Jusqu'à aujourd'hui (2015) il existe 28 normes IAS, et plusieurs de ses normes ont été révisé ou supprimé et remplacé par les IFRS. Ces dernières sont 15 normes, 14 d'entre eux sont déjà appliquées. La norme IFRS 15 **produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients** est applicable à compter du 1er janvier 2017. (Consulter annexe 1 listing des normes IAS/IFRS)

#### Sous section 02 : les normes IAS/IFRS traitant la consolidation

La consolidation des comptes a été traité par l'organisme mondial de comptabilité IASB dans deux normes l'une est l'IAS 27, et l'autre l'IFRS 10 qu'on va voir en détails dans cette sous section.

#### 1. La norme comptable internationale 27 (IAS 27), états financiers consolidés et individuels

La norme ci-dessous contient les éléments qui suivent :



## 1.1 Objectif

L'objectif de l'IAS 27 est d'améliorer la pertinence, la fiabilité et la comparabilité de l'information contenue dans les états financiers suivants :

- Les états financiers consolidés qu'une société mère prépare pour le groupe d'entités qu'elle contrôle ;
- Les états financiers individuels (non consolidés) qu'une société mère, un investisseur ou un co-entrepreneur choisit, ou est tenu en vertu de la réglementation locale, de présenter.

La norme précise les circonstances dans lesquelles les états financiers consolidés sont exigés, et elle fournit des indications sur le traitement comptable exigé à l'égard des changements de niveaux de participation, y compris les changements qui donnent lieu à la perte de contrôle d'une filiale. L'IAS 27 contient également des obligations d'information visant à permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer la nature de la relation entre la société mère et ses filiales.

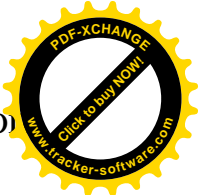
## 2.1 Champ d'application

L'IAS 27 s'applique à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une société mère. En outre, lorsqu'une entité présente des états financiers individuels (par choix ou parce que des dispositions l'y obligent), la norme doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans les filiales, dans les entités contrôlées conjointement et dans les entreprises associées.

## 3.1 Définitions

Le paragraphe 4 de la norme définit les termes clés suivants :

- Les **états financiers consolidés** sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique.
- Le **contrôle** est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités.
- Une **participation ne donnant pas le contrôle** est la part d'intérêt, dans une filiale, qui n'est pas attribuable directement ou indirectement à une société mère.
- Les **états financiers individuels** sont ceux que présentent une société mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, dans laquelle les participations sont comptabilisées sur la base de la part directe dans les capitaux propres plutôt que sur la base des résultats et de l'actif net publiés des entreprises détenues.



- Une **filiale** est une entité, y compris une entité sans personnalité juridique telle que certaines sociétés de personnes, contrôlée par une autre entité appelée la société mère.<sup>1</sup>

#### 4.1 Informations à fournir

- Dans les états financiers individuels de la société mère les participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises sont comptabilisées soit au cout, soit en tant qu'investissement selon IFRS 9 ou IAS 39.
- La société mère doit présenter une liste des participations importantes et décrire la méthode utilisée pour comptabiliser ces participations.

## 2. la norme internationale d'informations financières (IFRS10), Etats financiers consolidés

La présente norme contient les informations suivantes :

### 1.1 Objectif

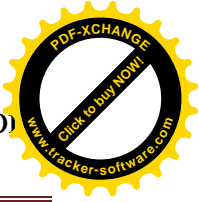
L'objectif de la présente norme est d'établir des principes pour la présentation et la préparation des états financiers consolidés d'une entité qui en contrôle une ou plusieurs autres. C'est-à-dire prescrire un modèle de consolidation unique fondé sur le contrôle, et cela pour toutes les entités peu importe la nature de l'entité émettrice, si l'entité contrôlée par droit de vote des investisseurs ou par d'autres accords contractuels, comme c'est souvent le cas pour les entités ad hoc).

### 2.1 Champ d'application

L'entité qui est une société mère doit présenter des états financiers consolidés. La présente norme s'applique à toute entité sous réserve de ce qui suit :

- Une société mère n'est pas tenue de présenter d'états financiers consolidés si toutes les conditions suivantes sont remplies :
  - ✓ Il s'agit d'une filiale entièrement détenue, ou encore d'une filiale partiellement par une autre entité et tous ses autres propriétaires, y compris ceux qui ne sont généralement pas habilités à voter, ont été informés que la société mère ne présente pas d'états financiers consolidés et ne s'y opposent pas ;
  - ✓ Ses instruments de dette ou de capitaux propres ne sont pas négociés sur un marché organisé (une bourse des valeurs nationale ou étrangère ou un monde de gré à gré, y compris un marché local ou régional) ;
  - ✓ Elle n'a pas déposé, et n'est pas en voie de déposer, ses états financiers auprès d'une autorité de réglementation des valeurs mobilières ou d'une autre autorité de réglementation, aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché organisé ;

<sup>1</sup>Brian et Laura Friedrich et Stephen Spector, Norme comptable internationale (IAS27) Etats financiers consolidés et individuels, le reper, CGA canada, 2009, p 2.



- ✓ La société mère ultime ou une société mère intermédiaire de la société mère produit des états financiers consolidés mis à la disposition du public, qui sont conformes aux IFRS.
- La norme ne s'applique ni aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi, ni aux autres régimes d'avantages à long terme du personnel auxquels s'applique IAS19.
- Une entité d'investissement n'est pas tenue de présenter d'états financiers consolidés si elle a l'obligation d'évaluer toutes ses filiales à la juste valeur par le biais du résultat net.<sup>1</sup>

### 3.1 Les informations à fournir

- IFRS10 contient des directives concernant l'évaluation du contrôle ainsi que des indications relatives aux droits de protection, au pouvoir délégué, au contrôle de fait et aux relations mandataires de fait.
- Lorsqu'il existe une relation entre une société mère et une filiale, il faut produire des états financiers consolidés sous réserve de certaines exceptions particulières.
- Les soldes, les transactions, les produits et les charges intragroupe sont intégralement éliminés.
- Toutes les entités du groupe appliquent les mêmes méthodes comptables et dans la mesure possible ont la même date de clôture.
- L'acquisition d'une participation additionnelle dans une filiale sans changement de contrôle est comptabilisée comme une transaction portant sur des capitaux propres et aucun profit, perte ou ajustement du goodwill n'est comptabilisé.

La norme IAS 27 qui était nommé états financiers consolidés et individuels a été révisé en 2013 et devenu consacré pour **les états financiers individuels**. Ainsi il y a des normes qui ont relations avec le sujet de notre recherche et sont les suivantes : IAS 28 **Participations dans des entreprises associées et des coentreprises** et IFRS 3 **Regroupement d'entreprise**.

## Section 2: la consolidation des comptes dans le contexte algérien

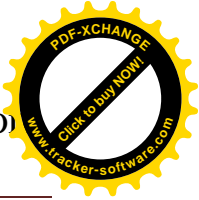
Au cours de cette section, nous allons tenter d'identifier les bordures cadrant le contexte algérien de la consolidation des comptes. Au début de la première sous section nous avons étudié le volet juridique suivant le code de commerce Algérien puis le volet fiscal. La sous section suivante a traité la consolidation des comptes selon le SCF (Système Comptable Financier).

### Sous section 1 : La consolidation selon le code de commerce et le règlement fiscal

Législateur Algérien a traité la notion de groupe dans le code de commerce et le règlement fiscal porté dans la loi de finance de l'année 2008.

<sup>1</sup>Item 71720 norme internationale d'information financière 10 Etats financiers consolidés, [www.nifccanada.ca](http://www.nifccanada.ca) IFRS Foundation, consultée Le 26 Octobre 2014, à 17H, p 1.





## 1. La consolidation selon le code de commerce

Le code de commerce algérien définit les conditions permettant à une entité d'avoir la personnalité morale d'un groupe dans le chapitre 4 « dispositions communes aux sociétés commerciales dotées de la personnalité morale » dans sa 2<sup>ème</sup> section « filiales, participation et sociétés contrôlées » comme suit :

- **Article 729** « Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première. Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière inférieure ou égale à 50%. »
- **Article 730** « Une société par actions ne peut posséder d'actions d'une autre société, si celle-ci détient directement une fraction de son capital supérieure à 10% »
- **Article 731** « Une société est considérée, pour l'application de la présente section, comme en contrôlant une autre :
  - ✓ Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
  - ✓ Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
  - ✓ Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;

Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieur à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détiennent directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

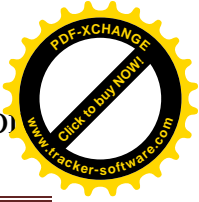
La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés, conformément aux alinéas précédents, est appelée pour l'application de la présente section, « Société Holding ».

- **Article 732** « Toute participation même inférieure à 10% détenue par une société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui contrôle cette société ».

**Art 732 bis** « Lorsqu'une société par actions détient indirectement le contrôle d'une autre société, celle-ci ne peut détenir plus de 50% du capital de la première ».

**Art 732 bis 1** « Lorsqu'une société a pris, au cours d'un exercice, une participation dans une société ayant son siège social Algérie ou acquis plus de la moitié du capital d'une telle société, il en est fait mention dans le rapport des commissaires aux comptes.

Le conseil d'administration, le directoire ou le gérant rend compte dans son rapport, de l'activité des filiales de la société, par branche d'activité et fait ressortir les résultats obtenus. »



**Art 732 bis 2** « le contrôle des comptes de la société holding est exercé par deux commissaires aux comptes au moins ».

**Art 732 bis 3** « la société holding qui fait appel public à l'épargne et/ou cotée en bourse, est tenue à l'établissement et à la publication des comptes consolidés tels que définis à l'article 732 bis 4 présent code.

**Art 732 bis 4** « Par comptes consolidés, on entend la présentation de la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité.

Ils sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, l'adoption et de publication que les comptes annuels individuels.

Les modalités d'application du présent article, seront déterminées, en tant que de besoin, par voie réglementaire ».<sup>1</sup>

Le législateur Algérien a traité la notion de groupe dans les articles « 729 à 732 » du code de commerce. Il a défini les caractéristiques d'une société mère et d'une filiale, puis les conditions de prise de contrôle, ainsi que le cas des Holding.

## 2. La consolidation selon le droit fiscal algérien

Le législateur fiscal de sa part a aussi traité la notion de consolidation et cela comme suit :

- **Reconnaissance juridique**

Contrairement au code de commerce, le code des impôts directs et taxes assimilées apporte une définition spécifique à un groupe de sociétés. Il précise que : « ... le groupe de sociétés s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée Société mère, tient les autres, appelées membres, sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère ... ». (Art 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées) Cette définition met en évidence plusieurs conditions à réunir pour être reconnu en tant que groupe en droit fiscal :

- ✓ Premièrement, une entité membre du groupe doit être une société par actions ;
- ✓ Deuxièmement, le capital d'une société membre doit être détenu directement au moins à hauteur de 90% par la société mère ;
- ✓ Troisièmement, le capital social de la mère ne doit pas être détenu à hauteur de 90% par une autre société mère ;
- ✓ Quatrièmement, les membres ne doivent pas détenir directement ou indirectement la totalité ou une partie du capital de la mère ;

<sup>1</sup>République Algérien Démocratique et Publique, ordonnance N° 27-96, du 09 décembre 1996, relatives au code de commerce, journal officiel N°77, Article 729, 730, 731,732, p p 220-222.



Avant, outre ces conditions, pour qu'une société intègre un groupe, elle doit justifier de résultats positifs pendant les deux derniers exercices qui précèdent son intégration. Actuellement, après adoption de la loi de finance pour 2008, les sociétés ne sont plus soumises à la dite condition d'après l'article suivant: « les dispositions du paragraphe 3 de l'article 138 du code des impôts directs et taxes assimilés sont abrogées »

- **Le régime fiscal**

En Algérie, le régime fiscal offre aux groupes de sociétés la possibilité de consolider les bénéficiaires imposables à l'IBS (régime d'intégration fiscale) ainsi que d'autres avantages.

- ✓ **Régime d'intégration fiscale**

Le régime de l'intégration fiscale ou du bilan consolidé permet à une société mère d'être seule redevable de l'impôt sur les sociétés au titre du résultat du groupe qu'elle forme avec ses membres. Ce régime permet une compensation intégrale des résultats bénéficiaires et déficitaires à l'intérieur d'un groupe.

Aussi, selon le code des impôts directs et taxes assimilées, il ne peut être accordé qu'en cas d'option faite par la société mère et acceptation par les différentes entités composant le groupe. Cette option est irrévocable pour une période de quatre ans. Quant aux déclarations d'acomptes provisionnels en matière d'IBS, pour le premier exercice couvert par la dite option, chacun des membres du groupe évalue et verse des acomptes pour une période de douze mois comme si il est imposé individuellement. Ces acomptes seront imputés sur l'IBS(2) dû par la mère. Pour les exercices à venir, il n'y a que la société mère qui calcul et paye des acomptes provisionnels déterminés sur la base du résultat du groupe.

- **Autres avantages**

Outre les avantages fiscaux accordés à toute société individuelle, les groupes bénéficient notamment de:

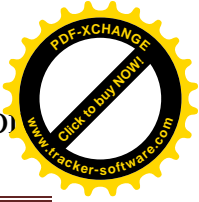
- ✓ **En matière d'IBS**

- ❖ Une exonération des dividendes perçus par les sociétés au titre de leurs participations dans le capital d'autres sociétés du groupe. (voir § 3, Art 138 du code des impôts directs et taxes assimilées) ;
- ❖ Une exonération des plus-values sur cessions internes d'immobilisations. (voir § 3, Art 173 du code des impôts directs et taxes assimilées) ;

- ✓ **En matière de TAP (Taxe sur l'activité professionnelle) et de TVA :** Selon l'article 219 bis, 50 % du chiffre d'affaires soumis à la TAP est exonérée au titre des opérations intra-groupe. Aussi, pour le même type d'opérations il y a une exonération en matière de TVA.

- ✓ **En matière de droits d'enregistrement :** Les actes portant intégration d'un nouveau membre à un groupe donné ainsi que ceux constatant les opérations intra-groupe sont exonérés du droit d'enregistrement.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Loi de finance 2008, chapitre II, Section I : impôts directs et taxes assimilées, Art 6. **DEUXIEME PARTIE** Chapitre I : Présentation générale, p 109.



Le code des impôts directs et des taxes assimilés a bien précisé la notion de groupe et la reconnaissance d'un groupe dans le droit fiscal. Il a ainsi traité le régime fiscal en matière d'exonération de l'IBS, TAP, TVA et des droits d'enregistrement.

### Sous section 2 : La consolidation selon le SCF

Le ministère des finances a publié le 26 juillet 2008 l'arrêté fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. Le chapitre 3 « les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation » dans sa 2<sup>ème</sup> section a traité la consolidation, regroupement d'entités et les comptes consolidés.

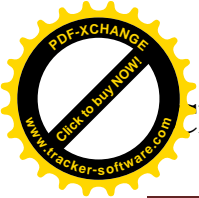
#### 1. Consolidation, regroupement d'entités et comptes consolidés

- **Art 132.1** 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.
- **Art 132.2** 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.
- **Art 132.3** 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).
- **Art 132.4** Une entité dominante est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. La détention quasi-totale, signifie que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote.
- **Art 132.5** Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages des ses activités.

Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

- ✓ Détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- ✓ Pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;
- ✓ Pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;
- ✓ Pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- ✓ Pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.
- **Art 132.6** Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.

Il en est même pour les entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure dans un avenir proche.



Toute exclusion de la consolidation d'entités entrant dans les catégories visées dans ce point est justifiée dans l'annexe des comptes consolidés.

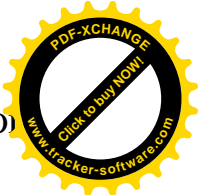
Différemment du code de commerce et le code des impôts, le SCF a porté plus de détails a propos de la consolidation des comptes, le regroupement d'entités dans la première partie de l'article 132 (paragraphe 1 à 6), où il a mentionnée en premier lieu, l'objectif et les conditions de l'établissement des comptes consolidés. En second lieu, la notion de contrôle et les pourcentages de détention. En dernier lieu les cas d'exclusion de la consolidation.

## 2. Consolidation des filiales

- **Art 132.7** Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale. Cette méthode consiste:
  - ✓ Au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable des ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation ;
  - ✓ Au compte de résultats, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.
  - ✓ Les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.
- **Art 132.8** La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :
  - ✓ Les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ;
  - ✓ Les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions, toutes fois pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisé.

Les écarts de change qui résultent de ces traitements sont inscrits dans les capitaux propres consolidés jusqu'à la sortie de l'investissement net.

- **Art 132.9** Si la date de clôture de l'exercice d'une entité comprise dans la consolidations est antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers consolidés sont établis sur la base de comptes intermédiaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes ou à défaut par un professionnel chargé de contrôle des comptes.
- **Art 132.10** l'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.



Il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.<sup>1</sup>

Le seconde partie du même article (§ 7 à 10) traitant premièrement, la méthode de consolidation (intégration globale) et les éléments des états financiers à reprendre lors de la préparation du bilan et du compte de résultat. Deuxièmement il a envisagé la conversion en monnaie de consolidation les comptes des entités étrangères et l'écart qui résulte. Troisièmement, la date de clôture de l'exercice d'une filiale dans le cas où celle-ci est différente de la date de clôture de l'exercice de consolidation. Dernièrement, il a définit le contenu de l'annexe consolidée.

### 3. Consolidation des entités associée

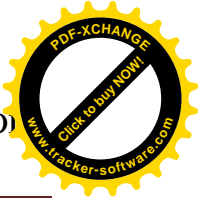
- **Art 132.11** Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni filiale, ni une constituée dans le cadre d'opérations faites en commun.

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

- ✓ Détenion (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote ;
- ✓ Représentation dans les organes dirigeants ;
- ✓ Participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques ;
- ✓ Transactions d'importance significative, échange d'information techniques essentielles ou échange de cadre et de dirigeants.
- **Art 132.12** Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans l'entité associée sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui consiste :
  - ✓ Au niveau de l'actif du bilan consolidé :
    - ❖ A substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée ;
    - ❖ A imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.
  - ✓ Au niveau du compte de résultats consolidé :
    - ❖ A présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée ;
    - ❖ A prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

Dans la troisième partie (§ 11 et 12), la notion de contrôle lors d'une influence notable et les cas de l'existence ont été traité. Puis l'établissement des comptes consolidés selon la méthode de mise en équivalence.

<sup>1</sup> République Algérien Démocratique et Publique, loi 91-08, arrêté du 26 juillet 2008, relatives aux règles d'évaluation et de comptabilisation –nomenclature et règles de fonctionnement des comptes, journal officiel N°19, Article 132, p14.



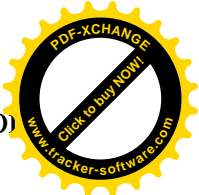
#### 4. Ecart de première consolidation

- **Art 132.13** L'écart de première consolidation constaté lors de l'entrée d'une entité dans le périmètre de consolidation est déterminé par différence entre :
  - ✓ Le coût d'acquisition des titres de l'entité concerné tel qu'il figure à l'actif de la société détentrice des ces titres ;
  - ✓ Et la part non réévalué des capitaux propres de cette entité revenant à la société détentrice, y compris la part de résultats de l'exercice acquis à la date d'entrée de l'entité dans le périmètre de consolidation.
- **Art 132.14** L'écart de la première consolidation positif se compose généralement de deux éléments qui font l'objet de traitement comptable différent dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés ;
  - ✓ Un écart d'évaluation qui correspond à la différence entre la valeur comptable de certains éléments identifiables de l'actif, et la juste valeur des ces mêmes éléments à la date de l'acquisition des titres ;
  - ✓ Un écart d'acquisition, ou goodwill, qui correspond à l'excédent de l'écart de consolidation qui n'as pas pu être affecté a des éléments identifiables de l'actif, et qui est inscrit à un poste particulier poste particulier d'actif.<sup>1</sup>

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être reparti entre ses différents composant, il est admis par mesure de simplification, qu'il soit porté pour la totalité de son montant au poste « écart d'acquisition ».

- **Art 132.15** Dans le cadre d'une consolidation :
  - ✓ Les écarts d'évaluation sont imputés aux éléments identifiables des actifs concernés, jusqu'à ramener ces actifs à leur juste valeur déterminée à la date d'acquisition ;
  - ✓ L'écart d'acquisition est inscrit à l'actifs non courant du bilan sous une rubrique distincte, en augmentation de l'actif si l'écart est positif, en diminution de l'actif si l'écart est négatif.
- **Art 132.16** A chaque inventaire, le montant de l'écart d'acquisition positif est comparé à la valeur économique (ou valeur d'utilité) des éléments immatériels constitués par cet écart, une perte de valeur de l'écart d'acquisition est éventuellement constatée pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique. Cette perte de valeur est irréversible.
- **Art 132.17** Un écart d'acquisition négatif est comptabilisé en produit en fonction de son origine :
  - ✓ Lorsqu'il correspond à des dépenses futures attendues, il est comptabilisé en produit à la date de survenance de ces pertes ou dépenses.
  - ✓ Lorsqu'il correspond à un écart entre la juste valeur des actifs non monétaires acquis et leur valeur d'acquisition, il est comptabilisé en produit sur la durée d'utilité restante des ces actifs.
  - ✓ Lorsqu'il ne peut être rattaché ni à des charges futures, ni à des actifs non monétaires, il est immédiatement comptabilisé en produit.

<sup>1</sup>République Algérien Démocratique et Publique, loi 91-08, arrêté du 26 juillet 2008, Op.cit, p 15.



- **Art 132.18** Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'annexe des comptes consolidés.

La quatrième partie (§ 13 à 17), a traité l'écart de première consolidation. D'une part la détermination de cet écart qui peut être un écart d'évaluation ou un écart d'acquisition négatif ou positif. D'une autre part la constatation de ces écarts dans les comptes consolidés.

## 5. Comptes combinés

- **Art 132.19** Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et présentent des comptes obligatoirement dénommés « comptes combinés », comme s'il s'agissait d'une seule entité.
- **Art 132.20** L'établissement et la présentation des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.
- **Art 132.21** Les critères d'unicité et de cohésion justifiant l'établissement et la présentation de comptes combinés sont notamment considérés comme remplis dans les situations suivantes :
  - ✓ Entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
  - ✓ Entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
  - ✓ Entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;
  - ✓ Entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuellement suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;
  - ✓ Entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.<sup>1</sup>

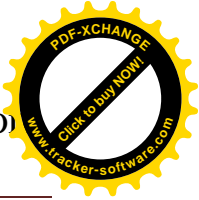
La dernière partie de l'article 132 (§19 à 21), qui a traité les comptes combinés, en donnant une définition de cette notion, puis les règles de présentation des comptes combinés qui sont les mêmes des comptes consolidés selon le SCF, enfin les critères justifiant l'établissement des comptes combinés.

## Section 3 : périmètre et méthodes de consolidation

Les comptes consolidés ont pour but de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entités comprises dans la consolidation, pour cela la définition du périmètre de

<sup>1</sup> République Algérien Démocratique et Publique, loi 91-08, arrêté du 26 juillet 2008, Op.cit, p 16.





consolidation est très importante pour choisir la méthode de consolidation qui convient pour chaque niveau ou type de contrôle qu'exerce la société mère sur les filiales. Dans la section suivante nous allons entamer tous se qui a été dit.

### Sous section 1 : Le périmètre de consolidation

Le périmètre de consolidation définit la composition de l'ensemble à consolider. Il comprend toutes les entreprises contrôlées par la société mère. Cela nécessite le calcul du pourcentage de contrôle celui-ci se détermine à partir des droits de vote.

#### 1. La notion du pourcentage de contrôle

Le pourcentage de contrôle d'une société mère dans une autre société représente le pourcentage de droits de vote détenus par la société mère elle-même (contrôle directe), ainsi que par les autres sociétés du groupe placées sous contrôle exclusif (contrôle indirecte). Il traduit ainsi le pouvoir de direction exercé par la société mère sur une autre société (filiale).

Les calculs doivent prendre en considération la présence éventuelle dans le capital de la filiale (fille) de titres sans droit de vote ou de titres à droit de vote double.

Dans le cas de participation directe, s'il n'existe qu'un seul type d'actions (**actions ordinaires** : une action = un droit de vote), le pourcentage de contrôle correspond au pourcentage de capital détenus.

Dans le cas de participation indirecte, la chaîne de contrôle se rompt lorsque le pourcentage est inférieur ou égal à 50%.<sup>1</sup>

Le pourcentage de contrôle sert :

- A définir le périmètre de consolidation, c'est-à-dire à établir la liste des sociétés faisant partie de l'ensemble consolidé ;
- A choisir la méthode de consolidation.

Voici un résumé dans le tableau ci-dessous les différentes hypothèses de contrôle :

<sup>1</sup> Rédha Khelassi et Elisabeth Bertin, Manuel comptabilité & audit conforme au SCF, éditions Berti, Alger, Algérie, 2013, p 191.



**Tableau N° (I-02) : les différentes hypothèses de contrôle.**

Participation directe	<p>M → F 60%</p>	% de contrôle de M dans F : 60%
Participation indirecte (par chaîne)	<p>M → F1 → F2 60% 10%</p>	% de contrôle de M dans F1 : 10% % de contrôle de M dans F2 : 60%
	<p>M → F1 → F2 10% 60%</p>	% de contrôle de M dans F1 : 10% % de contrôle de M dans F2 : 0% Le contrôle de M sur F1 n'est pas exclusif donc M ne peut pas exercer un contrôle sur F2. Il y a rupture de chaîne.
Participations directe et indirecte	<p>M → F1 (60%) M → F2 (40%) F1 → F2 (25%) F2 → F3 (65%)</p>	% de contrôle de M dans F1 : 60% % de contrôle de M dans F2 : 40 % + 25% = 65% % de contrôle de M dans F3 : 65%
	<p>M → F1 (30%) M → F2 (30%) F1 → F2 (55%) F2 → F3 (65%)</p>	% de contrôle de M dans F1 : 30% % de contrôle de M dans F2 : 30 % + 25% = 55% % de contrôle de M dans F3 : 65%
Participations circulaires	<p>F2 → M (4%) F1 → F2 (35%) M → F1 (70%)</p>	Auto contrôle émis par la société consolidante, détenu par F2 : celle-ci n'a aucun impact sur le pourcentage de contrôle. % de contrôle de M dans F1 = 70% % de contrôle de M dans F2 = 35%
Participations réciproques	<p>M → F2 (60%) F1 → F2 (4%) F2 → F1 (20%) M → F1 (70%)</p>	Il faut rechercher les % de droits de vote dans les AG (assemblée générale) ordinaires. % de contrôle de M dans F1 : 70% + 4% = 74% % de contrôle de M dans F2 = 60% + 20% = 80%



Circularité entre sociétés du groupe mais pas avec la société mère	<pre> graph TD     M[M] -- 70% --&gt; F1[F1]     M -- 55% --&gt; F3[F3]     F3 -- 25% --&gt; F1     F1 -- 60% --&gt; F2[F2] </pre>	<p>% de contrôle de M dans F1 : 70% + 25% = 95%</p> <p>% de contrôle de M dans F2 = 60%</p> <p>% de contrôle de M dans F3 = 55%</p> <p>Contrôle exclusif sur F3, donc M détient 25% indirectement dans F1.</p>
--	--	--

La source : Christelle Baratay, **Comptabilité et audit les carrés DSCG 4**, Gualino lextenso, Paris, France, 2012, p p 120- 121.

### 2. Le pourcentage d'intérêts

Le pourcentage d'intérêt exprime la part du capital détenu, directement ou indirectement, par la société consolidante sur une filiale. La consolidation tient compte de la part du groupe et la part du hors groupe dans le résultat. Les méthodes de consolidation utilisent le pourcentage d'intérêt. En effet le pourcentage de contrôle fait référence aux droits de vote alors que le pourcentage d'intérêt représente la fraction du patrimoine détenu.

Lorsqu'il existe des liens indirects, le pourcentage d'intérêt s'obtient en multipliant tous les pourcentages sur la chaine. Le tableau ci-dessous résume les principaux cas :



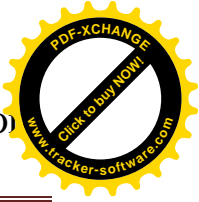
**Tableau N° (I -03) : les principaux cas de pourcentage d'intérêts**

Participation directe	<p>M → F 60%</p>	% d'intérêt de M dans F : 60%
Participation indirecte (par chaine)	<p>M → F1 → F2 10%      60%</p>	% d'intérêt de M dans F1 : 10% % d'intérêt de M dans F2 : 60% *10% = 6%
Participations directe et indirecte	<p>M 40% ↓ F1 → F2 (25%) 65% ↓ F3</p>	% d'intérêt de M dans F1 : 60% % d'intérêt de M dans F2 : 40 % +60% * 25% = 55% % d'intérêt de M dans F3 : 55% * 65% = 35,75% Selon les normes IFRS, il y a rupture de chaine, le % d'intérêt de M dans F2= 0
Participations réciproques	<p>M 70% ↓ F1 → F2 (60%) 6% ↑ F2</p>	<b>Système d'équation</b> % d'intérêt de M dans F1 = 70% + 6%F2 % d'intérêt de M dans F2 = 60% F1 Soit % d'intérêt de M dans F1 = 72,61% % d'intérêt de M dans F2 = 43,56%
Participations circulaires	<p>M 70% ↓ F1 ← F3 (30%) 60% ↓ F2</p>	F1 = 70% + 30%F3 F2 = 60% F1 F3= 30% F2 % d'intérêt de M dans F1= 73,99% % d'intérêt de M dans F2= 44,39% % d'intérêt de M dans F3= 13,31% En normes IFRS, il ne faut tenir compte que des sociétés sur lesquelles il existe un contrôle exclusif. % d'intérêt de M dans F1= 70% % d'intérêt de M dans F2 : 70% *60% = 42%

La source : Christelle Baratay, **Op.cit.** , p p 123- 124.

**3. Les différents types de contrôle**

Selon l'article N°132.5 du journal officiel N°19 portant le SCF ainsi que les normes IAS 27 et IFRS 10, trois types de contrôle ont été définis comme suit :



### 3.1 Contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin de tirer avantage des ses activités. Le contrôle exclusif résulte :

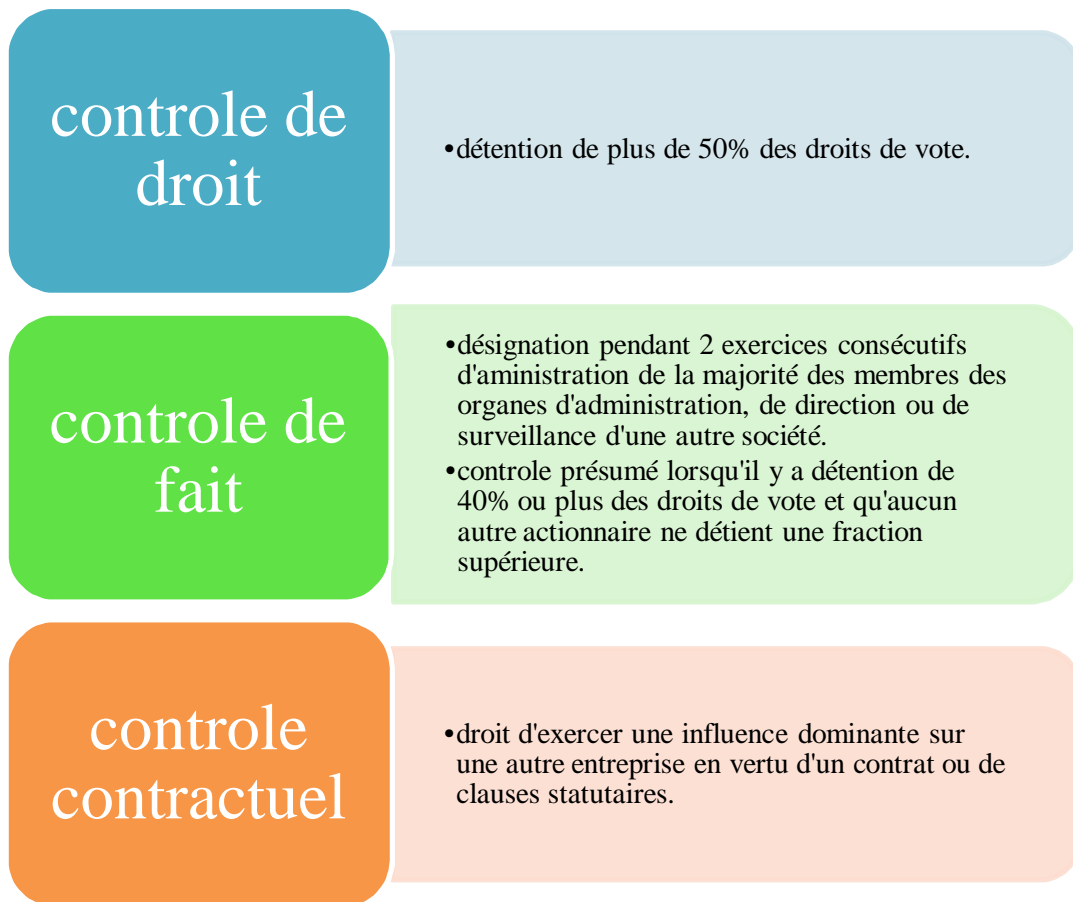
- Soit **la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote** dans une autre société ;
- Soit **la désignation pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration** d'une autre société. L'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation si elle dispose, au cours de cette période, directement ou indirectement d'une fraction supérieure à 40% des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détenait directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne ;
- Soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires lorsque le droit applicable le permet. L'influence dominante existe lorsque l'entreprise consolidante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs de la société contrôlée de la même façon qu'elle contrôle ses propres actifs.<sup>1</sup> On trouve souvent ce type de contrôle dans le domaine minier ou pétrolier.

Le schéma au dessous résume les trois façons du contrôle exclusif :

---

<sup>1</sup> Manuel de consolidation du groupe Sonatrach, Chapitre 2 périmètre et méthodes de consolidation, p 3.

Figure N° (I -01) : les trois façons du contrôle exclusif



La source : Etablie par l'étudiante.

### 3.2 Contrôle conjoint

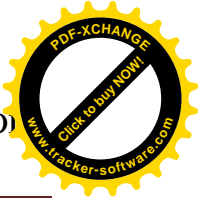
Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord. Deux éléments sont donc essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- Un nombre limité d'associés se partageant le contrôle (sans qu'aucun puisse revendiquer le contrôle exclusif).
- Un accord contractuel matérialisant et organisant les modalités de ce contrôle conjoint.

Le contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'actionnaires minoritaires qui ne participent pas à ce contrôle.<sup>1</sup>

Il n'est pas nécessaire que les détentions des titres soient égalitaires entre les associés qui participent au contrôle conjoint.

<sup>1</sup> Benoit Pigé, comptabilité et audit DSCG 4, éditions Nathan, Paris, France, 2012, p 263.



### 3.3 Influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entreprise sans en détenir le contrôle.

L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance de la participation au décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter entreprises importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance techniques.<sup>1</sup>

L'influence notable sur les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise est présumée lorsque l'entreprise consolidante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20% des droits de vote de cette entreprise.<sup>2</sup>

### 3.4 les cas d'exclusion du périmètre

L'exclusion du périmètre de consolidation peut être obligatoire ou facultative.

- **Les cas obligatoire**

Une entreprise est exclue obligatoirement du périmètre de consolidation dans les cas suivant :

- ✓ Lorsque le pourcentage de contrôle est inférieur à 20%.
- ✓ Si des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée par la société mère sur la filiale ou la participation. C'est en particulier le cas s'il y a un risque de nationalisation de la part du gouvernement du pays dans lequel se situe la filiale ou les transferts de fonds sont rendus difficiles par un contrôle des changes très strict ou si la filiale est en redressement judiciaire et passe sous contrôle du tribunal.
- ✓ Si les actions de la filiale ou de la participation ne sont détenues qu'en vue d'une cession ultérieure. C'est l'exemple d'une société mère qui vient de racheter un sous-groupe dans lequel figurent des sociétés qui ne l'intéressent pas qu'elle va donc revendre. Ces sociétés ne vont pas être intégrées en consolidation pour devoir être ressorties lors de leur cession.

Si les titres sont détenus depuis longtemps et qu'ils être cédés, on est donc face à une variation de périmètre, les titres n'ont pas été soumis à une perspective de revente dès leur acquisition.

- **Les cas facultatifs ou optionnels**

Il y a exclusion de périmètre si la filiale ou la participation ne présente qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif d'image fidèle.

<sup>1</sup> Jean-Paul Monnot, **comptabilité approfondie DCG 10**, hachette supérieure, Paris, France, 2009, p 250.

<sup>2</sup> Christian Zambotto, **périmètre de consolidation**, <http://c.zambotto.free.fr>, consultée le 02 décembre 2012, à 19H20, p2.



Les dispositions conduisant à exclure des entreprises du périmètre doivent être définies selon une approche multicritère, comprenant des éléments du bilan et du compte de résultat, afin d'éviter des exclusions non justifiées.<sup>1</sup>

Les informations nécessaires à l'établissement des comptes consolidés ne peuvent être obtenues sans frais excessifs ou dans des délais compatibles.

Lorsqu'une entreprise est ainsi exclue du périmètre de consolidation, ses titres sont comptabilisés en « Titres de participation » dans les comptes consolidés.<sup>2</sup>

Quelque soit le motif de l'exclusion, l'entité consolidante indique toujours en annexe les justifications (critères) de l'exclusion des entités concernées.<sup>3</sup>

### 3.5 le cas ad-hoc

Une entité ad-hoc est une structure juridique distincte, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations pour le compte d'une autre entité. L'entité ad-hoc est structurée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette autre entité par mise à disposition d'actifs, de services ou de capitaux.<sup>4</sup>

## 4. Les dates d'entrée et de sortie du périmètre

Les normes de consolidation ont prévues les dates d'entrée et de sortie du périmètre de consolidation si une entité rentre ou sort du périmètre, ainsi que la date de clôture des comptes.

### 4.1 la date d'entrée

La date de première consolidation correspond à la date à laquelle l'entité consolidante doit intégrer dans ses états financiers, le résultat de l'entité filiale, les actifs et passifs identifiables acquis et le Goodwill ou Badwill.

L'entrée dans le périmètre a lieu à la date d'acquisition des titres ou à la date de prise de contrôle ou d'influence notable (plusieurs acquisitions successives), ou à la date prévue au contrat si celle-ci est différente de la date de transfert des titres.<sup>5</sup>

La date d'entrée est normalement la date de prise de contrôle et celle-ci est présumée coïncider avec la date de transfert des titres. Pour pouvoir écarter cette présomption, il est nécessaire que le transfert du contrôle soit contractuellement prévu à une date différente de celle du transfert des titres.

### 4.2 la date de sortie

La société sort du périmètre dès qu'il y a perte de contrôle ou d'influence notable.

<sup>1</sup> Jean-Paul Monnot, Op.cit, p 453.

<sup>2</sup> Cherif-Jacques Allali, Comptabilité et audit, INTEC, Lyon, France, 2009, p 8.

<sup>3</sup> Manuel de consolidation du groupe Sonatrach, Chapitre 2 périmètre et méthodes de consolidation, p 12.

<sup>4</sup> Idem, p 5.

<sup>5</sup> Hamadi Ben Amor, la consolidation des bilans, édition Raouf Yaich, Sfax, Tunisie, 2006, p 17.





### 4.3 la date de clôture

Les comptes à incorporer dans les comptes consolidés sont établis à la même date, qui est généralement la date de clôture des comptes de l'entité consolidante, et concernent la même période.

Si la plupart des entités à consolider clôturaient leur exercice à une date autre que celle qui est adoptée par l'entité consolidante, la consolidation pourrait être effectuée, sous réserve qu'il en soit justifié dans l'annexe, selon les critères suivants :

- soit à la date de clôture retenue par la plupart des entités consolidées pour leurs comptes individuels ;
- soit à la date de clôture retenue par l'entité consolidante pour ses comptes individuels.

Dans ces deux situations, la consolidation des entités qui ne clôturent pas à la date retenue pour les comptes consolidés est effectuée sur la base de comptes intérimaires.

Si la date de clôture de l'exercice d'entités comprises dans la consolidation n'est pas antérieure de plus de trois mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, il n'est alors pas nécessaire d'établir des comptes intérimaires, à condition de prendre en compte les opérations significatives survenues entre les deux dates.<sup>1</sup>

Tableau N° (I -04) : Les trois cas des dates de clôtures

Cas de l'entité concernée	Données intégrées à la consolidation
La date de clôture de l'entité est la même que la date de consolidation.	Comptes clôturés de l'exercice.
La date de clôture de l'entité est comprise dans les trois mois précédant la date de consolidation.	Comptes clôturés de l'exercice et opération significatives (seuils à définir avec le commissaire aux comptes).
La clôture de l'entité est réalisée plus de trois mois avant la date de consolidation.	L'entité doit réaliser des comptes intérimaires afin de les intégrer à la consolidation.

La source : Etablie par l'étudiante.

### 5. Variation du périmètre de consolidation

Les principales causes de variation du périmètre de consolidation concernent :

- L'entrée dans le périmètre ;
- La sortie du périmètre ;
- Les variations du pourcentage d'intérêts du groupe avec ou sans changement de méthode de consolidation.

Le tableau ci-dessous recense les principales variations de périmètre :

<sup>1</sup>Francis Lefevre, comptes consolidés, Monento, Paris, France, 2014, p 120.



**Tableau N° (I -05) : Les cas de variation du périmètre de consolidation**

Natures d'opération	Exemples d'opérations
Entrées dans le périmètre de consolidation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisitions de titres auprès de tiers ;</li> <li>• Fusion réalisée par apports externes ;</li> <li>• Acquisition complémentaire de titres conduisant à l'exercice d'un contrôle exclusif ou conjoint ou d'une influence notable ;</li> <li>• Echange de titres d'une entreprise non consolidée contre des titres d'une entreprise consolidée.</li> </ul>
Sorties du périmètre de consolidation	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vente totale ou partielle des titres d'une entreprise consolidée ;</li> <li>• Echange de titres d'une entreprise consolidée contre des titres d'une entreprise non consolidée ;</li> <li>• Déconsolidation d'une entreprise suite à une baisse du pourcentage de contrôle en deçà des seuils de consolidation.</li> </ul>
Variations du pourcentage d'intérêts	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisition complémentaire des titres auprès de tiers d'une entreprise déjà consolidée ;</li> <li>• Cession partielle à des tiers de titres d'une entreprise déjà consolidée ;</li> <li>• Exercice de stocks options ou bon de souscription d'actions par des tiers ;</li> <li>• Reclassement de titres d'une entreprise consolidée à l'intérieur du groupe ;</li> <li>• Augmentation ou réduction du capital inégalitaire à l'égard des actionnaires extérieurs au groupe ;</li> <li>• Echange de titres d'une entreprise non consolidée contre des titres d'une entreprise consolidée.</li> </ul>

**La source :** Bruno Bachy et Michel Sion, **Analyse financière des comptes consolidés normes IRFS**, édition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 2009, p 87.

Les variations de périmètre résultent soit d'une variation dans le nombre de titres détenus par le groupe dans une entreprise soit de la variation du nombre de titres émis par cette entreprise. Ces variations conduisent éventuellement à une remise en cause du contrôle exercé sur une entité et/ou d'une modification du pourcentage d'intérêt.

Ces variations de périmètre altèrent la comparabilité des comptes entre deux exercices. Pour cette raison les groupes doivent indiquer en annexe les circonstances qui empêchent de comparer les états financiers d'un exercice sur l'autre.<sup>1</sup>

**Sous section 2 : les méthodes de consolidation**

La consolidation consiste à substituer au montant des titres de participation qui figure à l'actif du bilan de l'entreprise consolidante la part des capitaux propres, éventuellement retraités des entreprises consolidées.

<sup>1</sup> A guide to consolidated accounts, [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com), consultée le 21 janvier 2015, à 21H40.



En fonction de la nature et de l'importance des liens existant entre l'entité consolidante et les entités consolidées, cette substitution est réalisée suivant l'une des 3 méthodes suivantes :

**Tableau N° (I -06) : Les différentes méthodes de consolidation reliées au type de contrôle.**

TYPE DE CONTROLE	METHODE DE CONSOLIDATION
Contrôle exclusif	Intégration globale
Contrôle conjoint	Intégration proportionnelle
Influence notable	Mise en équivalence

La source : Etablie par l'étudiante.

## 1. L'intégration globale

Cette méthode consiste à intégrer, c'est-à-dire additionner ligne à ligne les postes comptables de l'entité consolidée avec ceux de la société mère.<sup>1</sup>

### 1.1 Domaine d'application

Lorsque la possession de titres de participation permet à la société-mère d'exercer un contrôle exclusif, les actifs et les passifs de l'entité consolidée sont considérés comme faisant partie intégrale du patrimoine du groupe. Ainsi, l'intégration globale permet la substitution aux titres de participation figurant au bilan de la société mère de chacun des éléments du patrimoine de la société émettrice des titres.

### 2.1 Modalités pratiques

Dans l'intégration globale, le bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de la société consolidante à l'exception des titres des sociétés consolidées à la valeur comptable desquels est substitué l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres des ces sociétés déterminer d'après les règles de consolidation.

Le compte de résultats consolidé reprend les éléments constitutifs des résultats des sociétés consolidées par intégration globale.

Les actifs et les passifs, ainsi que les charges et la produits de l'entité consolidée sont additionnés ligne à ligne avec ceux de la société mère. Les titres de participations détenus par la société mère sont remplacés par les capitaux propres de l'entreprise. Cette compensation fait apparaitre ainsi deux rubriques spécifiques des comptes consolidés :

- **Les réserves consolidées** : elles représentent la quote-part de la société mère dans les réserves accumulées depuis la création ou l'acquisition de l'entreprise consolidée.
- **Les intérêts minoritaires** : ce poste de passif correspond à la quote-part des actionnaires autres que la société-mère, dans les capitaux propres.

<sup>1</sup> Odile et Philippe Dandon, la consolidation méthodologie et pratiques, expert comptable media, France, 2008, p 38.



### 3.1 Exemple<sup>1</sup>

M détient 80% de F, le contrôle est exclusif, la méthode de consolidation est l'intégration globale. ( % intérêt 80%).

BILAN DE M				BILAN DE f			
Actif	2000	Capital	1400	Actif	1600	Capital	500
Titres F	400					Réserves	200
						Résultat	100
		Dettes	1000			Dettes	800
Total	2400		2400		1600		1600

Les capitaux propres de F doivent être partagés :

	Total de F	Part du groupe 80%	Part des minoritaires
Capital	500	400	100
Réserves	200	160	40
Total	700	560	140
Titres participation	400	-400	
Différence de consolidation		160	
Résultat	100	80	20

#### Ecriture comptable

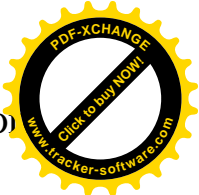
Capital F	500	
Réserves	200	
Résultat F	100	
Titre de participation		400
Réserves groupe		160
Résultat groupe		80
Intérêts minoritaires		160

#### Bilan consolidé

Actif (2000+1600)	3600	Capital	1400
		Réserves du groupe	160
		Résultat du groupe	80
		Intérêt minoritaire (140+20)	160
		Dettes (1000+800)	1800
	3600		3600

Le retraitement du compte de résultat est beaucoup plus simple, le résultat de F est partagé entre le groupe et le hors groupe à hauteur du pourcentage d'intérêt.

<sup>1</sup> Christelle Baratay, Op.cit, p p 125- 126.



## 2. L'intégration proportionnelle

Cette méthode consiste à cumuler une partie seulement proportion des comptes de l'entité consolidée à ceux de la société mère.<sup>1</sup>

### 2.1 domaine d'application

Lorsque la possession des titres de participation permet à la société-mère de diriger l'entreprise de manière conjointe avec un ou plusieurs autres partenaires, les partenaires disposent individuellement d'un droit équivalent sur chacun des éléments du patrimoine.

Le contrôle conjoint se rencontre en particulier lorsque le capital est partagé de manière égalitaire entre deux ou plusieurs associés.

### 2.2 Modalités pratiques

Dans l'intégration proportionnelle est substituée à la valeur comptable des titres des sociétés consolidées la fraction représentative des intérêts de la société ou des sociétés détentrices dans les éléments d'actif et de passif constitutifs des capitaux propres de ces sociétés déterminés d'après les règles de consolidation.

Le compte de résultat consolidé reprend les éléments constitutifs de la fraction du résultat des sociétés consolidées par intégration proportionnelle, représentative des intérêts de la société ou des sociétés détentrices.

La fraction des actifs et des passifs ainsi que des charges et des produits représentative des droits de la société-mère dans les capitaux propres, est additionnée ligne à ligne avec ceux de la société-mère. Ensuite, les titres de participation détenus par le société-mère sont compensés avec la quote-part des capitaux propres. Cette compensation fait apparaître des réserves consolidées, dont la définition est la même que dans la méthode d'intégration globale.

En revanche, cette méthode ne fait jamais ressortir d'intérêts minoritaires puisque le mécanisme de l'intégration proportionnelle consiste précisément à n'inclure dans le bilan consolidé que la quote-part des éléments de patrimoine revenant à la société-mère, à l'exclusion de la part revenant aux autres actionnaires. Le pourcentage d'intégration est égal au pourcentage de contrôle.

### 2.3 exemple<sup>2</sup>

Reprenons les données de l'exemple précédent on supposant que M détient conjointement 35%. La participation de M dans F est de 175. Le bilan de F est inchangé. Il s'agit d'une intégration proportionnelle.

<sup>1</sup> Odile et Philippe Dandon, Op.cit, p 42.

<sup>2</sup> Christelle Baratay, Op.cit, p 127.



Les capitaux propres de F doivent être partagés, et de ce fait les titres de participation que M détient sur F sont annulés.

	Total de F	Part du groupe 35%
Capital	500	175
Réserves	200	70
Total	700	245
Titres participation		-175
Différence de consolidation		70
Résultat	100	35

**Ecriture comptable**

Capital F	175	
Réserves	70	
Résultat F	35	
Réserves groupe		175
Résultat groupe		70
Intérêts minoritaires		35

**3. Mise en équivalence**

Cette méthode consiste à valoriser les titres de participation de l'entité consolidée en fonction des capitaux propres de celle-ci. La quote-part résultat de la filiale est par ailleurs prise en compte dans le résultat consolidé.<sup>1</sup>

**3.1 Domaine d'application**

La mise en équivalence s'applique dans les comptes consolidés aux titres de sociétés sur lesquelles la société-mère n'exerce qu'une influence notable.

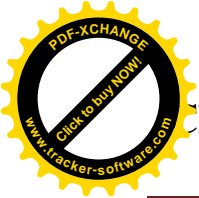
L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une entreprise est présumée lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20% des droits de vote de cette prise.

Cette méthode est également utilisée pour consolider les titres des filiales contrôlées de manière exclusive ou conjointe, qui devraient normalement être intégrées globalement ou proportionnellement, mais dont l'activité est très différente de l'activité dominante du groupe.

**3.2 Modalités pratiques**

Dans la mise en équivalence est substituée à la valeur comptable des titres des sociétés consolidées la part des capitaux propres des ces sociétés déterminées d'après les règles de consolidation.

<sup>1</sup> Odile et Philippe Dandon, Op.cit, p 42.



Le compte de résultat consolidé reprend la fraction du résultat des sociétés consolidées par mise en équivalence, représentative soit des intérêts directs ou indirects de la société consolidante, soit des intérêts de la société ou des sociétés détentrices.

La mise en équivalence aboutit donc à revaloriser les titres à hauteur de la quote-part de capitaux propres de la société consolidée. L'écart qui en résulte correspond aux réserves consolidées.

La part de la société consolidante dans le résultat de la société mise équivalence apparait dans le compte de résultat consolidé sous la rubrique « quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence »

### 3.3 exemple<sup>1</sup>

Suite de l'exemple M détient 30% de F. la société M a une influence notable sur F, la méthode de consolidation est la mise en équivalence. La participation de M dans F est de 150. Le bilan de F est inchangé.

	Total de F	Part du groupe 30%
Capital	500	150
Réserves	200	60
Total	700	210
Titres participation		-150
Différence de consolidation		60
Résultat	100	30

Les titres ont été achetés pour 150, or au moment de la consolidation leur valeur est de 210+30= 240 soit une réévaluation de 90.

La valeur des intérêts majoritaires des titres de participation est substituée à la valeur d'origine et est inscrite en titres mis en équivalence.

#### Ecriture comptable

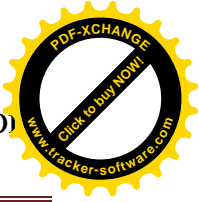
Titres mis en équivalence	240	
Titres de participation		175
Réserves groupe		70
Résultat groupe		35

Pour le compte de résultat, à la différence des méthodes précédentes les comptes de la filiale ne sont pas repris. Or il faut faire apparaître la part du groupe, sinon le résultat du compte de résultats sera différent de celui du bilan.

Résultat	30
Quote-part de résultat dans les entreprises mises en équivalence	30

(Voir le premier chapitre p 50-51 pour les modèles de bilan et comptes de résultat consolidé)

<sup>1</sup> Christelle Baratay, Op.cit, p p127-128.



## Conclusion

Après notre étude de ce chapitre introductif, nous pouvons dire que la consolidation des comptes est un ensemble de techniques comptables et juridiques reliées permettant l'établissement des comptes uniques pour un ensemble d'entités ayant des liaisons d'intérêt commun ou dépendant d'un centre de décision commun.

Nous avons conclu que les normalisateurs mondiaux ont eu l'attention de modifier et parfois même éliminé quelques données qui ont apparu dans les normes IAS/IFRS concernant la notion de consolidation. Ainsi la distinction entre les termes de consolidation, fusion et combinaison que chacun a un sens tout à fait différents des autres.

Aussi il apparaît clairement que la pratique des techniques de consolidation nécessite des moult compétences de finance, comptabilité et juridique et même mathématique.

Les comptes consolidés ont pour but de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entités comprises dans la consolidation. Donc il faut définir le périmètre de consolidation. Cette définition du périmètre nécessite l'examen du pouvoir qu'une société mère va exercer sur une entité dont elle possède une participation, ainsi l'un des trois types de contrôle qui détermine l'entrée dans le périmètre et la méthode de consolidation applicable en calculant le pourcentage de contrôle. Il existe trois méthodes de consolidation qui sont fonction du niveau de contrôle qu'exerce la société-mère sur une filiale.

Enfin, ce qui nous a apparu comme conclusion final de ce chapitre c'est que la consolidation des comptes en Algérie ne sort pas de celle appliqué aux pays appliquant les normes IAS/IFRS.