

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche scientifique

Université Djilali Liabess- Sidi Bel Abbès-

Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales Et Des Sciences De  
Gestion

Département sciences Financières et comptabilité

**Thèse présentée**

**Pour l'obtention du doctorat troisième cycle**

**Spécialité : audit et comptabilité**

**Thème**

**Consolidation entre respect du cadre normatif  
et mise en œuvre selon le système comptable financier**

Présenté par :  
**Mr SMAIL BACHIR**

Sous La Direction De  
**Mr. DJEMIL ABDEL DJALIL**

**Membres Du Jury**

Mr BACHOUNDA Rafik	PROFESSEUR	Université de Sidi Bel Abbès	Président
Mr DJEMIL Abdeldjalil	M C (A)	Université de Sidi Bel Abbès	Encadreur
Mr EL MOUBAREK Mohamed	PROFESSEUR	E.S d'Economie ORAN	Examineur
Mr BOUDALI Mokhtar	M C (A)	Université de Sidi Bel Abbès	Examineur
Mr BOUGHRARA Boumediene	M C (A)	Université De Tlemcen	Examineur

**Année universitaire 2021-2022**



**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**  
**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche**  
**scientifique**

**Université Djilali Liabess- Sidi Bel Abbas-**  
**Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales Et Des Sciences De**  
**Gestion**

**Département sciences financières et comptabilité**

**Thèse présentée**

**Pour l'obtention du doctorat troisième cycle**

**Spécialité : Audit Et comptabilité**

**Thème**

**Consolidation entre respect du cadre normatif**  
**Et mise en œuvre selon le système comptable**  
**financier**

**Présenté par Mr :**

**SMAIL BACHIR**

**Sous La Direction**

**DE Mr. DJEMIL ABDELJALIL**

**Année universitaire 2021-2022**



## REMERCIEMENTS

Je tiens à adresser ces mots de remerciements à tous ceux qui m'ont conseillé et soutenu tout au long de mon parcours doctoral.

En premier lieu A mon encadreur le Professeur Djemil sur la qualité de ses conseils et de son suivi au long de ce parcours académique et sur le temps Qu'il m'a été réservé pour que je puisse atteindre mon objectif dans les délais.

Je remercie également Mr BACHONDA Rafik qui m'a proposé le titre de cette  
Thèse

Je tiens aussi à remercier les membres du jury

Je tiens à remercier particulièrement Mr BEHIIH pour tous ses précieux conseils qui m'ont vraiment aidé tout au long de mon cursus et ses encouragements qui m'ont poussé à affranchir tous les obstacles et à finaliser ce travail de recherche.

Aussi, je tiens à remercier tout le staff administratif et tous les enseignements de la faculté particulièrement Mr BELKHORISSAT Rachid

Je tiens aussi à remercier vivement Mr BAHIRI Kada

Enfin, tous mes remerciements à toutes les personnes avec qui j'ai partagé mes études doctorales Surtout :

Mr MELIANI Abdelhalim ET Mlle NACERI Imane.

# Dédicace

**A la mémoire de mon père  
A la mémoire de ma mère**

**à ma petite famille  
à mes deux adorables filles Khadîdja et Maria**

**je dédie cette thèse**

# Table Des Matières

<b>Table Des Matières</b>	<b>Page</b>
Remerciements	II
Dédicace	III
Table Des Matières	IV-VII
Liste Des Tableaux	VIII
Liste Des Figures	IX
Liste des annexes	X
Introduction	a-p
<b>Chapitre I : Réforme Du Système Comptable Financier, Passage Du PCN Au SCF</b>	<b>17-33</b>
<b>Section 1 : Cadre Comptable Du Plan Comptable National</b>	<b>18</b>
1. Définition De La Comptabilité	18
2. Définition Du Plan Comptable National	19
3. Les Objectifs Du Plan Comptable National	19
4. Comptabilité National Et Plan Comptable National	20
5. Le PCN Et La Consolidation	21
6. Critique Des Dispositions Du PCN	21
<b>Section2 : Les NORMES IAS/IFRS</b>	<b>22</b>
1. Historique, Choix D'un Référentiel Et Enjeux	22
2. Cadre Conceptuel	22
3. Présentation Des Etats Financiers	24
4. Méthodes De Comptabilisation Et D'évaluation Des Principales Rubriques Des Etats Financiers	24
5. Principales Nouveautés Introduites Par Les Normes IAS/IFRS	25
6. Les Normes IAS//IFRS Et La Consolidation	27
<b>Section 3 : Le PASSAGE VERS LE SCF</b>	<b>29</b>
1. Cadre Règlementaire	29
2. Translation	30
3. Objectifs Du SCF	31
4. Contenu Du SCF	31
5. Le SCF Et La Consolidation Des Comptes	32
6. Problématique De Mise A Jour Et Mise En Œuvre Du SCF	32
<b>Conclusion Chapitre I</b>	<b>33</b>
<b>Chapitre II : Fondements Théoriques Et Cadre Juridique De La Consolidation</b>	<b>34-61</b>
<b>Introduction</b>	<b>35</b>
<b>Section 1 : Fondements Théoriques Des Groupes Et De La Consolidation</b>	<b>36</b>

1. Définition Du Groupe	36
2. Notions De Groupe	36
3. Les Comptes Consolidés	38
4. Historique De La Consolidation	39
<b>Section 2 : Motifs, Nécessités, Utilités De Consolidation Et Cadre Juridique National Et International</b>	40
1. Motifs De La Consolidation	40
2. Nécessite De Groupe	41
3. Utilités De Consolidation	41
4. Cadre Juridique National Et International	42
<b>Section 03 : Périmètre De Consolidation, Notions De Contrôle Et Intérêts</b>	45
1. Périmètre De Consolidation	45
2. Notions De Contrôle	46
3. Entreprises Exclues Du Périmètre De Consolidation	55
4. Pourcentage De Contrôle Et Pourcentage D'intérêt	57
<b>Conclusion Du Chapitre II</b>	61
<b>Chapitre III Méthodes, Processus De Consolidation Et Consolidation Des Opérations Libellées En Monnaie Etrangères</b>	62-95
<b>Introduction</b>	63
<b>Section 1 : Méthodes De Consolidation</b>	64
1. La Méthode De L'intégration Globale	64
2. La Méthode De Mise En Equivalence	70
3. La Méthode De La Consolidation Proportionnelle Et Contrôle Conjoint	74
<b>Section 2 : Processus De Consolidation</b>	77
1. Les Retraitements D'homogénéisation	77
2. Elimination Des Opérations Intra Groupe	84
3. Elimination Des Titres	86
<b>Section 3 : Consolidation Des Opérations Libellées En Monnaies Etrangères</b>	87
1. Type De Monnaies Et Comptabilité Des Opérations Libellées En Monnaie Etrangère	88
2. Entités Etrangères Et Méthodes De Conversion	91
<b>Conclusion Du Chapitre III</b>	94
<b>Chapitre IV : Consolidation Lors De L'acquisition, Variation Du Périmètre De Consolidation Et Démarche De Consolidation</b>	96-120
<b>Introduction</b>	97
<b>Section 1 : Consolidation Lors De L'acquisition</b>	98
1. Regroupement D'entreprises	98
2. Méthode Comptable	100
3. Démarche De Prise En Compte Du Coût D'acquisition	101

<b>Section 2 : Variation Du Périmètre De Consolidation</b>	111
1. Entrée En Périmètre	111
2. Sortie Du Périmètre De Consolidation	112
3. Variations Du Pourcentage D'intérêt, Exclusions Obligatoires Et Comptes Pro Forma.	113
<b>Section 3 : Démarche De Consolidation</b>	115
1. Démarche Centralisée	116
2. Démarche Décentralisée	118
3. Entreprise Consolidante	118
<b>Conclusion Du Quatrième Chapitre</b>	120
<b>Chapitre V : Groupe Comptable Et Groupe Fiscal, L'information Sectorielle Et Etats Financiers Consolidés</b>	121-145
<b>Introduction</b>	122
<b>Section 1 : Groupe Fiscal, Condition D'éligibilité Et Avantages Et Sorties</b>	122
1. Groupe Fiscal, Condition D'éligibilité	122
2. Avantages Fiscaux Lies Au Groupe Fiscal	124
3. Les Sorties Du Groupe Fiscal	125
<b>Section 2 : La Place De L'information Dans Les Groupes Et L'information Sectorielle</b>	126
1. Les Caractéristiques De L'information Financière	127
2. Information Sectorielle	128
3. Utilité De L'information Sectorielle Dans Le Groupe	131
<b>Section 3 : Etats Financiers Consolidés</b>	132
1. Conditions, Objectif Et Hypothèses De Comptabilisation	133
2. Les Principes Généraux De Présentation Des Etats Financiers	135
3. Les Etats Financiers Consolidés	136
<b>Conclusion Du Cinquième Chapitre</b>	145
<b>Chapitre VI : Étude Pratique</b>	146-187
<b>Section 1 : Méthodologie Du Travail</b>	147
1. Démarche D'obtention Des Données et variables d'étude	148
2. Les Débats	148
3. Le Questionnaire	149
4. Sources Secondaires	149
5. Les Variables De L'étude	149
6. La Population Ciblée Et analyse Des Données Statistiques	150
<b>Section 2 : Forme et contenu du questionnaire</b>	153
1. L'échantillon d'étude pratique	153
2. Le Modèle Du Questionnaire	155
3. Structure du questionnaire	156

<b>Section 3 : Tests Du Questionnaire Et Présentation Des Résultats Des Hypothèses De L'étude</b>	159
1. Test De La Validité Et De La Fiabilité Du Questionnaire	159
2. Test La Sincérité De La Cohérence Interne Du Questionnaire	159
3. Analyse Des Résultats Obtenus De L'échantillon De L'étude	168
4. Présentation Des Résultats Des Hypothèses De L'étude	180
<b>Conclusion De La Partie Pratique</b>	183
<b>Conclusion</b>	185
<b>Bibliographie</b>	188
<b>Les annexes</b>	190-250
<b>Résumé Anglais</b>	251
<b>Résumé En Français</b>	251

## Liste Des Tableaux

N°	Nom Du Tableau	PAGE
1	Echantillon des groupes objet de l'étude	152
2	Statistiques sur les questionnaires distribués	154
3	Répartition des membres de l'échantillon d'étude	155
4	Explication de l'échelle de Likert	158
5	Les Niveaux Moyens Arithmétique En Termes D'importance Relative	159
6	La Sincérité De La Cohérence Interne Pour Le PCN Et Le Passage Vers Le SCF En Rapport Avec Les Normes IFRS	159
7	La Sincérité De La Cohérence Interne Pour La Consolidation Entre Cadre Normatif Et Mise En Œuvre Et Divergence Entre SCF Et Normes IFRS	162
8	La Sincérité De La Cohérence Interne Pour Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir	165
9	La constance Alpha de Cronbach's	167
10	l'échantillon de l'étude par sexe	168
11	l'échantillon de l'étude par Âge	169
12	l'échantillon de l'étude par Niveau d'instruction	170
13	l'échantillon de l'étude par ancienneté	171
14	Formation sur le SCF et les Normes IFRS	172
15	Echantillon de l'étude par Niveau structurel	173
16	Echantillon d'étude par Poste Occupé	174
17	Réponses Sur L'axe Pour Le PCN Et Le Passage Vers Le SCF En Rapport Avec Les Normes IFRS	175
18	Réponses Sur L'axe Pour La Consolidation Entre Cadre Normatif Et Mise En Œuvre Et Divergence Entre SCF Et Normes IFRS	177
19	Réponses Sur L'axe Pour Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir	179
20	Les Valeurs Dans L'axe Le PCN Et Le Passage Vers Le SCF En Rapport Avec Les Normes IFRS	180
21	Les Valeurs Dans L'axe La Consolidation Entre Cadre Normatif Et Mise En Œuvre Et Divergence Entre SCF Et Normes IFRS	181
22	Les Valeurs Dans L'axe Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir	182

## Liste Des Figures

<b>N°</b>	<b>Nom De La Figure</b>	<b>Page</b>
1	Les Comptes Consolidés Selon La Méthode de L'intégration Globale	67
2	répartition du membre de l'échantillon par catégorie sexe	168
3	répartition du membre de l'échantillon par catégorie D'âge	169
4	répartition du membre de l'échantillon par Niveau d'instruction	170
5	répartition du membre de l'échantillon par ancienneté	171
6	répartition du membre de l'échantillon Formation sur le SCF et les Normes IFRS	172
7	répartition du membre de l'échantillon Niveau structurel	173
8	Echantillon d'étude par Poste Occupé	174

## Liste Des annexes

<b>N°</b>	<b>Nom De La Figure</b>	<b>Page</b>
1	Tableau des listes des abréviations	191
2	Questionnaire	192-198
3	Tableau des reviseurs du questionnaire	199
4	Tableau des sorties SPSS V22	200-250

# **Introduction**

## **Introduction**

Partant des règles internationales comptables qui donnent toute la priorité à la réalité économique et aux fins de faire face aux règles imposées par l'économie du marché. La mise en commun des points forts des entreprises est devenue une pratique courante favorisant la continuité d'exploitation loin de toute considération juridique du fait que chaque entreprise est souveraine dans ses décisions économiques, cette autonomie est qualifiée de stratégique dans la mesure où chaque société se spécialise dans un créneau bien spécifié qui fait partie de son histoire et de sa stratégie établie au fil des années. Mais malgré cela la dépendance à un organe unique n'est pas un choix qui s'exerce. Dans ce contexte toute une réglementation oblige les entreprises constituant un groupe de présenter des états financiers comme s'il avait qu'une seule entité, ceci a été favorisé par le fait que l'information individuelle parfois ne reflète pas toute la réalité économique du fait de l'existence d'un certain nombre d'opérations dites intra-groupe qui peuvent induire en erreur les utilisateurs des états financiers au moment de la prise de décisions économiques. A raison de plus les relations entre les entreprises du groupe sont généralement représentatives de relations économiques, mais et à titre d'exemple en dehors des règles du marché et de la concurrence les transactions effectuées avec les entreprises du groupe peuvent dissimuler une réalité de grande importance dans la mesure où la marge bénéficiaire calculée pour le compte des entreprises ayant un lien capitalistique n'est la même avec celle facturée pour les autres partenaires. D'où la nécessité de préparer des états financiers consolidés présentant les comptes de plusieurs entreprises contrôlées comme s'il s'agissait des comptes d'une seule entreprise. La présentation devra suivre un certain nombre de règles comptables en conformité avec les directives du système comptable financier.

La constitution d'un groupe ce n'est pas une action fortuite, diverses raisons sont légitimes et qui sont à l'origine de cette décision stratégique, parfois le groupe vise de réaliser une extension à l'international pour ce faire un nom qui dépasse au-delà du périmètre national ou se positionner dans un environnement concurrentiel à travers la création de filiales de distribution afin de réduire les coûts commerciaux. Donc, du point de vue économique la raison d'être, d'un groupe, est marquée principalement par la concentration via la réalisation de diverses opérations stratégiques telles que l'intégration verticale en amont ou en aval.

La lecture des états financiers consolidés permettra aux utilisateurs de tirer des conclusions sur l'ensemble du groupe. Les investisseurs en premier rang procéderont à l'évaluation de la rentabilité économique et financière du groupe actuelle et future et qui leurs permettra d'inscrire ou non dans une action de partenariat économique. Les banquiers sont concernés de près, car une lecture des états financiers d'une entreprise appartenant à un groupe ne suffira pas pour se prononcer sur la capacité d'endettement et de remboursement car, il se pourrait que toutes ses opérations aient été réalisées

avec une entreprise appartenant au groupe qui faussera le diagnostic financier et l'interprétation des ratios financiers. Il est à dire que la relation économique entre les entreprises de groupe n'est pas systématique ce qui compte c'est le lien capitalistique donc, la seule information qui pourra donner plus d'assurance est celle parvenue est traduite après analyse de la situation financière du groupe pour éviter tout risque de faillite d'enchaînement.

Les normes internationales IAS/IFRS en rapport avec le système comptable financier placent l'information financière du groupe au cœur des dispositifs en termes de communication financière. C'est la raison pour laquelle plusieurs normes ont été élaborées ; amendées et mises à jour.

Dans ce contexte et en alignement avec ce qui se passe à l'échelle internationale, l'Algérie a adopté tout un arsenal réglementaire spécifique aux opérations de consolidation et dans le contexte d'harmoniser et de partager ce même langage qui retrouve sa place dans les différents codes ayant un lien avec la comptabilité tels que le code commerce et le code des impôts, bien sûr chacun avec ses propres spécificités. Le système comptable financier, qui s'est inspiré ses règles des normes internationales, a adopté tout un cadre juridique qui régleme cette opération de l'obligation de communication financière des opérations du groupe, la question qui se pose : est-ce que les textes régissant les opérations de consolidation ont été mis en œuvre en conformité avec les prescriptions du système comptable financier ? Sachant pertinemment que l'objectif des comptes consolidés passe au-delà du cadre juridique sur lequel s'appuient les comptes individuels du fait qu'elle favorise la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, c'est pour cette raison que les comptes consolidés de toutes les entités appartenant au groupe sont présentées comme s'il s'agissait d'une seule entité.

Pour répondre à cette problématique de mise en œuvre ; il a été exposé d'autres questions jugées nécessaires et qualifiées de secondaires :

- Est-ce y a nécessité de se lancer dans un nouveau chantier de réforme du système comptable ?
- 1-Est-ce que les prescriptions, régissant la consolidation, ont été bien divulguées au sein des entreprises de groupe ?
- Comment la mise en place, des procédures de la consolidation, a-t-elle pu se développer au sein de nos entreprises ?
- Quelles règles ont été privilégiées de manière à obliger les entreprises de groupe à mieux prendre en compte les opérations ayant un lien avec la

consolidation des comptes aux fins de rendre les états financiers plus transparents?

- Y a-t-il obligation de se rapprocher au fur et à mesure avec la doctrine fiscale régissant les opérations de groupe aux fins d'arrêter des états financiers consolidés au sens du SCF ?

## **Les Hypothèses De L'étude**

Pour atteindre l'objectif assigné et répondre à la problématique, il a été pris en considération la réglementation comptable, prescrite par le SCF en matière de consolidation en tenant compte de la même publiée par les normes internationales qui, traite les mêmes sujets pour voir d'abord s'il y a convergence pour qualifier le SCF en termes d'internationalisation et après un passage qui vise le cas pratique pour vérifier si le cadre normatif est mis en œuvre comme il se doit.

L'étude a été focalisée sur les points d'ordre comptable en faisant toujours référence à ce qui a été publié à l'international pour savoir ou somme-nous. Par ailleurs, le plus important sur la bonne maîtrise des directives imposées par le SCF dans ce sens et sur le plan connaissance du contexte sur lequel ont été inscrites et aussi sur le plan mise en œuvre, dans cette optique de recherche il a été exposé des hypothèses d'ordre théorique et pratique aux fins de répondre aux questions posées initialement.

- **H1** : le système comptable financier SCF en rapport aux normes IFRS a permis de répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers consolidés par rapport à l'ancien référentiel PCN.
- **H2** la compréhension des directives du SCF en termes de consolidation facilite l'élaboration des comptes consolidés et favorise une optique de convergence aux normes IFRS.
- **H3** : une démarche réussite de mise en place des procédures de consolidation impacte positivement sur le contenu des états financiers consolidés.

## **Les Etudes Précédentes**

La problématique de mise en œuvre de la réglementation du SCF en matière de consolidation a fait des études menées d'une manière mitigée, lesquelles ont fait un constat sur la consolidation et parfois ont donné importance à d'autres thématiques telles que la fiscalité des groupes, la communication et la démarche de consolidation.

### **Etude MOKHEFI Amine, (MAI 2013) sous le titre**

« La communication financière et le processus de consolidation des comptes des groupes- Algériens a-t-elle anticipée ! » , revue Dirassat université LAGHOUAT

- L'étude a présenté des définitions ainsi que l'importance de la consolidation et surtout par rapport à la réglementation algérienne.
- L'étude et après avoir évoqué les textes régissant la consolidation dans tous ses volets comptables, fiscales et aussi les textes cités par le code de commerce, a montré que notre réglementation est figée du fait de son rattachement aux problématiques des années 70 où notre système économique ne définit pas les règles de consolidation d'une manière explicite.
- En conclusion, l'étude et par le fait que si le groupe forme un tout et la consolidation est la technique par excellence clarifiant son image, montre qu'il est primordial de donner toute l'importance à l'information financière produite par suite de l'utilisation des techniques de consolidation. Le chercheur renvoi à une réflexion qui pourra être orientée vers toutes les interrogations historiquement posées par la finance d'entreprise.

### **Etude AMOURA Djamel, (ESC N°13/ 2013) sous le titre**

« L'importance de la consolidation des états financiers sur la pertinence des informations financières publiées dans la revue réformes économiques et intégration en économie mondiales »

- Cette étude d'une approche comparative a été consacrée à une problématique qui traite l'importance de la consolidation des groupes notamment les sociétés étrangères et les points de divergence et de convergence avec les autres référentiels, la réponse a été exposée sous forme d'un passage de lecture des normes IAS/IFRS notamment celles qui traitent la consolidation pour dire en fin de compte que le fait de consacrer des normes spécifiques à la consolidation ceci montre l'importance de la consolidation.
- De plus, le chercheur a émis le souhait de remettre en cause les principes, liés à la consolidation, applicables par le SCF et qui ne sont pas en convergence avec les normes IAS/IFRS notamment celles ayant un lien avec la notion de contrôle.

## **ETUDE MADANI BEN BELGHITH, 2004, sous le titre :**

« L'importance de la réforme du système comptable des entreprises dans le cadre des opérations de consolidation internationale »<sup>1</sup>

L'étude a mis l'accent sur l'importance de se lancer dans un chantier de grand envergure en comptabilité qui mis en avant l'harmonisation des règles comptables et l'unification du langage comptable à l'échelle internationale, cette priorité a permis la facilitation des investissements en interne et à l'externe, la nécessité de la réforme du SCF devra être prise comme un vecteur positif de l'économie.

## **Etude, MOKADEMI MOHAMED 2006 sous le titre :**

« Le système comptable et fiscal des groupes d'entreprises »<sup>2</sup>

Après présentation des textes fiscaux et comptables régissant les entreprises de groupe, cette étude montre que le SCF ainsi que toute la réglementation qui marche avec n'ont pas donné plus d'importance à l'arsenal juridique aux fins d'encourager les entreprises de groupe en création et en continuation. Cette étude constate que les textes du SCF sont maigres et celles de la doctrine fiscale sont plus décourageantes qu'encourageantes par leurs caractère de restriction, les recommandations de cette étude sont beaucoup plus orientées vers la révision des conditions de fonds et de forme pour être éligible à se constituer en groupe.

L'étude a été faite sur le groupe SAIDAL, le chercheur a mis l'accent sur le retard accusé par l'état algérien sur le plan fiscal, sur le plan comptable et le suivi des évolutions connues à l'échelle internationale notamment l'application des normes IAS/IFRS qui n'ont pas été à cette époque adoptées par l'état algérien.

Parmi les importantes recommandations, le chercheur a visé le volet fiscal qui doit aussi et en priorité marquer preuve d'actualisation et de souplesse pour qu'il soit porteur d'investissement et incitateur sur la création des groupes.

## **Etude CHENOUF CHAIB ; 2007 sous le titre**

« Les pratiques comptables des multinationales et la consolidation comptable mondiale »

---

<sup>1</sup>MADANI BEN BELGHITH « L'importance de la réforme du système comptable des entreprises dans le cadre des opérations de consolidation internationale » thèse doctorat sciences économique université d'Alger 2004.

<sup>2</sup>MOKADEMI MOHAMED « le système comptable et fiscal des groupes d'entreprises » Magister sciences économiques université d'Alger, 2006

Comme son intitulé l'indique, cette étude et après une étude pratique au niveau de l'entreprise British Petroleum a traité principalement l'importance d'unifier les pratiques comptables surtout en matière des nomenclatures principales.

Par ailleurs, le chercheur a recommandé et dans une vision internationale d'unifier les pratiques, les règles comptables des sociétés de groupes multinationales et les informations financières à communiquer et sur le plan fiscal la réglementation doit être aussi revue pour minimiser ou mettre fin aux fraudes fiscales qui ne cessent à s'accroître dans les groupes pétroliers.

### **Etude Karch Elsaid 2012 Sous Le Titre :**

« La Consolidation Des Comptes En Algérie Selon Le Système Comptable Financier » étude de cas du groupe SODIAF.

Dans cette étude de cas le chercheur a fait un passage sur l'application des règles comptables en matière de consolidation et durant cette étude le constat du chercheur s'est focalisé sur la nécessité de mettre le paquet dans la formation du personnel pour qu'il puisse être à la hauteur d'une telle mission.

Le suivi en permanence des actualités internationales dans le domaine de la consolidation évite aux groupes de se retrouver à l'écart, ce qui a été recommandé par le chercheur et au vu de l'ampleur de la mission les groupes doivent d'être dotés par des systèmes performants et beaucoup plus de compétences humaines dans le domaine.

### **Etude BENSABEUR-SLIMANE ASMA, 2015/2016 sous le titre :**

« Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF »<sup>3</sup>.

La vision de l'étude est de connaître le contexte et le comportement des entreprises au moment du passage de l'ancien référentiel vers le nouveau référentiel SCF et de définir les facteurs internes et externes influençant les décisions des choix des méthodes comptables dans les entreprises en question, c'est la stratégie comptable de l'entreprise qui doit être prise en priorité pour étudier la pertinence des choix.

Le chercheur, à travers ses résultats, a écarté la dominance, de l'un des deux hypothèses sur le choix des méthodes comptables exercées par les entreprises et a favorisé que les deux théories à savoir la théorie positive de la comptabilité et la théorie institutionnelle, sont complémentaires dans la détermination des facteurs

---

<sup>3</sup>BENSABEUR-SLIMANE ASMA, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF Université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen2015/2016

influençant les choix de stratégies comptables dans les entreprises algériennes lors du changement comptable.

Ce travail de recherche est pris en considération, par le fait qu'il traite particulièrement le choix qui doit aussi se faire dans le cadre des travaux de consolidation. Tantôt à travers une politique qui vise parfois à homogénéiser les pratiques comptables aux fins de minimiser les coûts de retraitement et la rapidité dans l'élaboration des états financiers consolidés et par voie de conséquence l'efficacité dans la prise de décisions économiques et tantôt la politique du groupe parfois vise une flexibilité et autonomie dans la gestion des filiales pour enrichir le langage comptable et voir l'impact qui en résulte en termes de résultat.

### **Etude Nacera Azouani Youcef (2016) sous le titre :**

« Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS\IFRS en Algérie Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC »<sup>4</sup>

- L'étude traite spécialement une question de grande importance dans les entreprises individuelles beaucoup plus dans le cadre des travaux de retraitement de consolidation, il s'agit des retraitements des opérations ayant un lien avec les impositions différées.
- A travers une étude de cas dans le cadre d'une entreprise nationale qui fait partie du groupe industriel ENCC, diverses conclusions ont été axées sur :
  - L'importance de l'écart issu des retraitements d'homogénéisation lors du passage au système comptable financier qui explique la distance entre les deux référentiels.
  - L'importance des informations générant les impôts différés nécessitant de raccourcir aux délais de publication du fait d'un manque d'homogénéité des informations financières relatives à l'impôt entre les filiales du groupe ENCC.
  - La nécessité de mettre en place un outil de collecte d'informations fiscales pertinent et fiable.

L'étude a émis le souhait d'une contribution du normalisateur national par une réflexion sur l'amélioration des aspects fiscaux du système comptable financier dans l'objectif d'être en conformité avec les normes IAS/IFRS.

---

<sup>4</sup> Etude Nacera Azzouni Youcef, revue des sciences financières et comptable, 2016, numero02.

## **Thèse Naiji Abdelkrim 2016/2017 sous le titre : <sup>5</sup>**

« مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات ».

Cette étude qui traite comme problématique principale l'importance de la réussite du SCF sur la comptabilité et aussi la fiscalité des groupes d'entreprises. Cette étude a montré que le SCF se retrouve dans une situation très difficile pour qu'il soit porteur d'avantages et de valeur ajoutée aux entreprises de groupes par la suite de diverses raisons.

Le chercheur a cité plusieurs entraves sur la bonne application du SCF, en premier lieu la non-importance du marché financier et en deuxième lieu, l'absence du secteur des hydrocarbures qui reste toujours la locomotive de l'économie nationale et en dernier lieu, le retard accusé en termes de connaissances en comptabilité selon le SCF dans les entreprises et beaucoup plus dans les universités.

Pour réussir il est nécessaire de mettre le paquet en ce qui concerne une application rigoureuse du SCF, selon ce qui a été prévu avec une mise à jour continuelle dans un contexte de flexibilité pour pouvoir suivre les nouveautés introduites et tirer plus d'investisseurs qui exigent la transparence et la pertinence de l'information financière.

La doctrine fiscale doit aussi faire ses preuves d'innovation en la matière à travers l'allègement des textes fiscaux et aussi les universités et les écoles doivent donner plus d'importance au domaine de la consolidation des comptes comptables.

### **Ce qui caractérise l'étude actuelle**

La particularité de cette étude est qu'elle a fait un constat sur ce qui se passe en pratique en donnant l'importance à la mise en œuvre de tout ce qui est prévu par le SCF, et vise à se mettre le doigt sur le goulot d'étranglement caractérisant les motifs de la non-réussite de l'application.

En plus de l'application du système comptable financier doit se faire en convergence parfaite avec les normes IAS/IFRS pour éviter de supporter un coût de retraitement pour se basculer à une comptabilité répondant aux normes internationales si jamais une demande s'exprime par des utilisateurs des états financiers ayant pour objet une exigence du respect total des normes IAS/IFRS.

C'est pour cette raison les normalisateurs internationaux exigent d'être full IFRS, ceci donne à nos entreprises plusieurs avantages particulièrement, la possibilité de partager le même langage comptable international et aussi la facilite l'implantation à l'étranger.

---

<sup>5</sup>NAIDJI ABDELKRIM مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة و جباية مجمع الشركات Université de Boubekeur Belkaid Tlemcen, 2016/2017

L'étude actuelle et dans la même langue d'idées des autres études précédentes vise à continuer de montrer l'importance de tenir une comptabilité du groupe selon les règles du SCF qui doivent être en adéquation parfaite avec ce qui est prévu par les normes IAS/IFRS et doivent aussi suivre en permanence les évolutions pour résoudre la problématique de mise à jour. Cette étude ne se contente pas de donner l'importance au volet théorique car, le vrai chantier de mise en œuvre est seul capable de répondre sur la qualité de l'information fournie dans toutes les étapes jusqu'au aboutissement aux états financiers consolidés avec l'association de toutes les parties prenantes.

## **Les Causes Du Choix**

Depuis l'adoption du SCF et après un passage temps assez significatif bien que les normes IFRS ont connu des changements assez importants. Notre SCF reste statu quo avec peu d'avis d'une manière très timide publiés de temps en temps par le conseil national de comptabilité CNC par leurs caractères d'éclaircissements parfois des réponses à des questions posées par les utilisateurs ou les préparateurs des états financiers, alors l'idée de son adoption est de suivre les nouveautés et être jour.

Pour ne pas subir le même constat de l'ancien PCN qui s'est resté stagné depuis son adoption, cette étude a émis le souhait de dire qu'il est nécessaire de se préparer à des chantiers de temps en temps en faisant preuve de continuité et effort de suivi et d'adaptation de toutes les mutations éventuelles portant le caractère d'obligation pour être en totale conformité.

Plusieurs choix ont vraiment marqué pleinement ce travail de recherche dont en particulier :

- L'inexistence d'un nombre assez important de travaux de recherche sur ce sujet qui fait un bilan sur l'état d'avancement et en ce qui concerne la mise en œuvre et le cadre normatif qui sont deux obstacles de nature différents, qu'il faut les prendre en charge ;
- Les difficultés en termes de connaissances et d'application des techniques de consolidation ;
- L'ambiguïté sur la notion du groupe, par nos entreprises qui, est parfois basée sur l'aspect fiscal ;
- La communication des comptes sociaux exigée par les instances publiques telles que le CNRC, reste uniquement une obligation légale et une contrainte

juridique sans tenir compte de l'information financière favorisant la réalité économique et facilitant la prise de décision économique ;

- L'absence des procédures bien développées traitant les opérations de groupes et surtout leurs applications.

Donc, le fait d'être en relation permanente avec ce qui se réalise, oblige le chercheur à faire des études en parallèle sur des sujets d'actualité qui s'intéressent plus nos entreprises.

### **Importance de l'étude**

Après des décisions prises par la sphère gouvernementale de se lancer à une révision du SCF en grande échelle, en plus d'autres réglementations fiscales qui sont publiées de temps en temps touchant de près les groupes, cette étude veut être inscrite dans cette optique et vise à atteindre plusieurs objectifs, particulièrement :

- la présentation de l'importance de l'élaboration des comptes consolidés à travers la communication d'un tas d'informations sur la réalité financière et économique des groupes constitués par la société mère qui assure le contrôle des entreprises dépendantes de façon à élaborer un seul bilan et un seul compte de résultat comme s'il s'agissait d'une seule entreprise ;
- La satisfaction des besoins exprimés par plusieurs utilisateurs des états financiers consolidés, particulièrement ceux considérés comme privilégiés par leurs positionnements à savoir les apporteurs de capitaux risques ou les investisseurs ;
- L'évocation des obstacles rencontrés par les entreprises constituées en groupe et à leur tête la société mère, depuis la détermination du périmètre de consolidation jusqu'à l'élaboration des documents de synthèses et enfin ;
- La proposition d'un ensemble de solutions qui vont permettre aux sociétés constituées en groupe de réussir l'opération de consolidation.

### **Objectifs de l'étude**

Vu son importance dans le temps de sa réalisation parlant des comptes consolidés et dans l'espace par le fait qu'elle interpelle plusieurs acteurs portant la casquette d'entreprises appartenant à un même groupe aux fins d'arrêter des états financiers comme il s'agissait d'une seule entité, cette étude vise à atteindre plusieurs objectifs, lesquels sont de nature théorique et aussi pratique :

- La présentation de la nécessité impérieuse de lancer un chantier de mise à jour et mise en œuvre du SCF surtout en consolidation ;
- La connaissance et la maîtrise des techniques appropriées à la consolidation ;
- La présentation de l'importance de la consolidation dans le cadre du management beaucoup plus dans l'interprétation des résultats et de prises des décisions économiques ;
- La connaissance de l'aspect procédural qui facilite l'acheminement de l'information financière jusqu'à l'aboutissement aux états financiers consolidés ;
- La présentation des recommandations qui marchent en adéquation avec le contexte algérien et le référentiel international ;
- La vulgarisation de l'aspect théorique selon, ce qui est prescrit par le SCF.

### **Les limites de l'étude**

L'étude a été réalisée durant l'exercice 2020/2021 et elle a visé des groupes financiers éparpillés dans l'ouest de l'Algérie qui sont :

- Spécialisés dans différentes activités à savoir la commercialisation, prestation et travaux et production ;
- Rattachés au secteur étatique et privé ;
- Dotés d'une longue expérience ou avec des expériences modestes.

Le choix d'une telle variété a été motivé par l'atteinte de l'objectif de ce travail de recherche.

Les groupes qui ont été la cible de ce travail de recherche sont les suivants :

- Le groupe Hasnaoui ;
- Le groupe ENAVA ;
- Le groupe GAO ;
- Le groupe CHIALI ;
- Le groupe BERRAHAL ;
- Le groupe GERHYD ;
- LE GROUPE METIDJI ;

Il convient de noter que les groupes ciblés sont installés dans l'ouest de l'Algérie, avec un pourcentage assez significatif en nombre et aussi en volume.

La population visée représente toute l'équipe qui participe à la production de l'information financière et comptable ayant un lien avec la consolidation comptable notamment les imputations comptables propres à la consolidation et la préparation des états financiers consolidés.

### **Méthodologie De L'étude**

La méthodologie de recherche appliquée dans la phase théorique se base sur l'approche inductive aux fins de se doter d'un arsenal théorique et juridique qui se partage entre les chercheurs qui s'intéressent de près au phénomène de mise en œuvre, dans la phase pratique le choix de la méthodologie était le modèle analytique et descriptif comme étant l'une des meilleures méthodes utilisées dans la phase pratique pour se rapprocher à la réalité du terrain.

### **Plan De Travail**

Aux fins de répondre à la problématique principale ainsi que les questions secondaires et la prise en compte en traitement les hypothèses exposées initialement, ce travail de recherche a été scindé en six chapitres, chaque chapitre contient trois sections, le dernier chapitre a été consacré à l'étude pratique :

Le premier chapitre est subdivisé en trois sections :

- La première section et pour donner l'importance à l'histoire de la comptabilité et aux raisons qui ont poussé au changement du référentiel, il a été fait un passage de grande importance qui a mis la lumière sur la comptabilité avant et au moment du passage, le plan comptable national dans tous ses volets notamment ceux ayant une liaison avec la consolidation et la comptabilité nationale, dans cette même section, un passage a été dédié au critique du plan comptable national ;
- La deuxième section et en faisant suite à l'enchaînement historique ,traite les normes IAS/IFRS comme étant la révolution financière qu'il faut la saisir pour être en harmonie avec ce qui se passe à l'international, les enjeux qui se présentent et les motifs qui les favorisent , et les principales nouveautés introduites par les normes IFRS notamment celles ayant une relation avec les travaux de consolidation comptable ;

- La dernière section a été consacrée au chantier du passage mené par nos entreprises au moment du passage dans toutes ses étapes, la problématique de consolidation en termes de mise à jour et mise en œuvre a été présentée dans cette section ;

Le deuxième chapitre et pour entrer dans le vif du sujet et pour pouvoir procéder par la suite aux comparaisons qui s'imposeront concernant particulièrement la mise à jour et la mise en œuvre, traite les fondements de base des groupes ainsi que le cadre juridique de la consolidation, ce chapitre a été scindé en trois sections :

- La première section contient quatre points lesquels se sont encadrés autour des concepts de base de la notion de groupe et les comptes consolidation et aussi l'historique de la consolidation. Dans cette première section a été traité les fondements théoriques et réglementaires de la notion du groupe ainsi que la consolidation pour mettre le point sur les critères d'accès à un groupe et l'éligibilité d'arrêter des états financiers consolidés conformément aux prescriptions réglementaires notamment celles prévues par le système comptable financier.
- La deuxième section vise à présenter l'importance de la consolidation comptable dans le monde des affaires en passant par les motifs et nécessités qui se retrouvent derrière l'obligation de tenir une comptabilité de groupe qui mène à la consolidation jusqu'à son utilité surtout dans les prises des décisions économiques dans le cadre de la politique du groupe, le cadre juridique national et international est présent dans cette section ;
- La troisième section aborde les notions spécifiques à la consolidation qui ont été introduites par les normes IFRS notamment celle qui a chamboulé la culture comptable à savoir la notion de contrôle qui représente le point le plus important pour déterminer le périmètre de consolidation et les entreprises qu'il faut les exclure de la consolidation, un dernier point fait le constat sur les critères de la distinction entre le pourcentage d'intérêt et de contrôle.

Le troisième chapitre a été consacré aux travaux de comptabilisation propre à la consolidation qui peuvent d'être réalisés dans la sphère décisionnelle au sein de la société mère et dans les entreprises individuelles qui doivent aussi marquer leurs présences à travers l'opération de retraitements, ce chapitre a été éclaté en trois sections :

- ✓ La première section traite les méthodes comptables à utiliser lors des travaux de consolidation, selon le cas en tenant compte du critère de contrôle précédemment défini. Chacune des trois situations renvoi à

un mode de traitement spécifique pour des raisons bien définies par les normalisateurs. Le premier évoque la notion de périmètre de consolidation au cours duquel une liste non exhaustive de conditions de fonds et de forme a été stipulée pour être rattachée au périmètre de consolidation avec énonciation des trois types de contrôles qui peuvent exister et qui doivent faire l'objet d'un traitement spécifique dans le cadre des opérations de consolidation ;

- ✓ La deuxième section chapeaute l'itinéraire à suivre pour pouvoir réussir les travaux comptables de la consolidation et selon l'ordre technique adéquat et traite le volet comptable. Au cours de cette section, il a été cité clairement le mode de traitement des opérations particulières à la consolidation et qui doivent être prises en compte par l'entreprise mère pour qu'elle puisse aboutir à des états financiers consolidés en tenant compte des règles communes pour traiter les situations d'homogénéisation puis l'élimination des opérations intra-groupe et enfin l'aboutissement à des états financiers consolidés.
  
- ✓ La troisième section et au vu de la particularité des opérations menées par le groupe à l'étranger qui nécessite un traitement spécial pour la conversion en monnaie de présentation, donne les types des monnaies des entités étrangères avec leurs mode de conversion.

Le quatrième chapitre aborde les situations stratégiques représentant un phénomène normal dans la gestion des groupes notamment les opérations d'acquisition et de variations du périmètre de consolidation qui peuvent se réaliser par suite à des choix stratégiques ou suite ou à la perte des conditions d'éligibilité.

L'approche organisation était présente dans ce chapitre par le fait de son importance dans les choix stratégiques du groupe pour être efficace et efficient dans la réalisation de l'opération de consolidation dans des délais avec des coûts complétifs, aussi et par voie de conséquence les prises de décisions économiques en temps opportun.

- ✓ La première section aborde les opérations d'acquisition donnant lieu à la naissance d'un goodwill ou Badwill et son mode de traitement et sa gestion ultérieure, ainsi que le mode de traitement unique via la méthode d'acquisition ;
  
- ✓ La deuxième section traite les opérations ayant un lien avec le périmètre de consolidation telles que les situations d'entrées et de sorties et aussi celles portant sur des cas d'exclusions obligatoires ;

- ✓ La troisième section aborde la démarche adoptée par le groupe en tenant compte de ses particularités et beaucoup plus les moyens mis en œuvre pour réussir l'opération de consolidation.

Le cinquième chapitre a été consacré aux trois sections, en premier lieu l'aspect fiscal régissant les groupes, en deuxième lieu à l'information sectorielle et en dernier lieu les états financiers consolidés ;

- ✓ La première section et au vu de l'importance de la fiscalité dans la vie des groupes, il a été consacré une section qui traite le groupe fiscal, conditions d'éligibilité et les situations qui peuvent donner lieu à la perte d'avantages fiscaux et à la sortie du groupe fiscal ;
- ✓ La deuxième section traite l'information sectorielle dans tous ses volets avec son importance dans les décisions économiques ;
- ✓ Enfin, la dernière section aborde les états financiers consolidés, les principes admis et les conditions de comptabilisation.

Après avoir décrit et analysé toutes les règles comptables en rapport avec les opérations de consolidation, il est nécessaire de passer au-delà de la théorie en faisant une confrontation avec ce qui se passe dans le terrain pour tirer plus de conclusions et voir de près l'état d'avancement en termes de connaissances et d'application de tout ce qu'édicte le système comptable financier.

Dans ce contexte, le sixième et le dernier chapitre traite le volet pratique à travers une étude visant plusieurs groupes juridiques, des débats et des questionnaires ont été distribués portant sur l'objet de l'étude pour voir et analyser le degré de conformité et de mise en œuvre en vertu des dispositions réglementaires régissant la consolidation comptable.

**Chapitre I**  
**Réforme Du Système Comptable**  
**Financier**

**Passage du PCN au SCF**

### **Introduction**

L'histoire de la comptabilité en Algérie a montré au fil des années qu'il y a nécessité de lancer dans une réforme de grand envergure qui ne cesse de continuer pour suivre en permanence les nouveautés à l'échelle nationale et internationale.

Par ailleurs et faisant suite aux exigences édictées par le contexte économique que vivait l'Algérie à cette époque en tenant compte d'un certain nombre de préoccupations visant :

- à répondre aux besoins exprimés par les divers utilisateurs peu importe leurs emplacements.
- à prendre en compte les opérations de restructuration des entreprises et aussi celles menées dans le cadre de la politique économique.
- à sauver les entreprises trouvant en difficulté à travers les opérations d'assainissements financiers. Partant de la nécessité de la comptabilité dans le tissu économique et sa qualification comme étant la meilleure source par excellence de l'information pour les statistiques et pour l'analyse économique.

Dans ce contexte le PCN1975<sup>6</sup> a été conçu aux fins d'aller au-delà du simple utilisateur sur le plan micro entreprise et ce jusqu'aux agrégats économiques, la nomenclature comptable fera la particularité par la facilité de remonter l'information par le fait que le processus de la détermination du résultat donné par le PCN est calqué sur celui de la comptabilité nationale.

### **Section 1 : Cadre Comptable Du Plan Comptable National, Contenu Et Règles Conventionnelles**

#### **1. Définition De La Comptabilité**

La comptabilité est définie comme étant une technique quantitative de gestion qui sert a priori à l'organisation, à la maîtrise des coûts, aux prévisions et au progrès national.

Elle sert aussi comme instrument de représentation de l'activité économique et répond à la préoccupation de tous les utilisateurs qui s'intéressent à l'entreprise.

---

<sup>6</sup> Ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable nationale ;

La comptabilité ne se contente pas de tenir compte des faits passés mais aussi elle sert pour le futur à travers l'exploitation des conclusions tirées.

Le cadre conceptuel définit la comptabilité comme étant : « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations de l'entité et de présenter des états financiers donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière de l'entité à la date de clôture des comptes ». <sup>7</sup>

### **2. Définition du plan comptable national**

Le PCN dans sa mission principale ne se satisfait pas de traiter des opérations courantes des entreprises, mais il sert aussi à véhiculer l'information jusqu'aux décideurs par rapport aux objectifs qu'ils lui sont assignés à l'époque à savoir un moyen efficace et efficient qui sert pour la planification et de suivre les attentes formulées par les entreprises publiques.

Le plan comptable en faisant référence à l'arrêt du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du PCN se base sur un système d'organisation comptable basant sur des principes, règles et procédures, lesquels vont dans le sens de pousser la comptabilité à avoir une organisation de travail comptable inspirée des principes comptables généralement admis.

### **3. Les Objectifs Du Plan Comptable National**

Le contexte que l'Algérie a adopté à savoir la culture socialiste requiert que le PCN doive suivre les objectifs qui favorisent la rationalisation d'utilisation des moyens mis à la disposition des entreprises ; lesquels sont les suivants :

#### **a- Planification par branche d'activité**

Le fait de doter à chaque branche d'activité sa propre nomenclature comptable et spécifique et la lecture du compte de résultat en cascade montre clairement le partage du langage comptable en remontant de la micro-entreprise jusqu'aux agrégats économiques de l'état, d'où la nécessité de remonter l'information dans le même sens, il s'agit de ce qui suit :

- ✓ Les productions ;
- ✓ Les consommations ;

---

<sup>7</sup> Cadre conceptuel normes IAS/IFRS publié novembre 2003.

- ✓ Les investissent ;
- ✓ Consommations intermédiaires ;
- ✓ Les exportations ; etc....

### **b- Analyse macroéconomique**

Les états financiers, prévus par le PCN, sont à double utilisation non seulement ils servent pour l'entreprise, mais ils sont aussi utilisés pour présenter les flux économiques d'une période bien déterminée. Leurs stades de réalisation permettent de se procurer en information nationale telle que l'épargne de l'entreprise, la formation et la répartition de la valeur ajoutée, donc le PCN a servi à la détermination des grandeurs économiques en facilitant cette mission aux comptes nationaux c'est la raison pour laquelle il y a un grand rapprochement en termes de vocabulaire entre comptabilité nationale et comptabilité d'entreprise.

### **C- connaissance des stocks**

La gestion des entreprises dans le bon sens impose de connaître en permanence les coûts des stocks à travers une meilleure gestion des stocks, pour être compétitif en matière de coût et de prix de vente et permettre la rapidité en matière de décision en favorisant la pérennité et la continuité d'exploitation.

Le PCN édicte dans son deuxième article que les entreprises doivent adapter l'organisation comptable qu'elles estiment convenir le mieux à leur structure et à leurs besoins de façon à permettre le calcul des coûts et des prix de revient ainsi que l'élaboration et le contrôle des budgets.<sup>8</sup>

## **4. Comptabilité Nationale Et Plan Comptable National**

Partant de la définition de la comptabilité nationale comme étant un ensemble de comptes visant à décrire l'ensemble du circuit économique en regroupant les diverses opérations réalisées par les agents économiques jouissant d'une relative autonomie de décision et d'action économique.

Par le respect des principes comptables généralement admis, la comptabilité se retrouve face à une contrainte juridique par laquelle la communication annuelle au ministère de planification et d'aménagement du territoire à l'époque d'un tableau de synthèse de la comptabilité financière qui s'établit en application des mêmes règles comptables et de présentation à tous les comptes d'entreprises, lesquelles contiennent principalement :

---

<sup>8</sup> Article 5 de l'arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du PCN.

- Les productions ;
- Les comptes d'exploitation ;
- Les comptes de revenu et de dépenses ;
- Le compte d'accumulation ayant un lien avec le capital social ;
- Les comptes financiers ;
- Enfin, les agrégats montrant le résultat d'un exercice obtenu à l'échelle nationale.

### 5. Le PCN et la consolidation

Au sens du PCN1975 appliqué le 01/01/1976, seul le code de commerce en 1996 dans ses articles 732 bis trois et quatre<sup>9</sup> qui stipulent que seules les sociétés qualifiées en sociétés de holding<sup>10</sup> faisant appel public à l'épargne et les sociétés cotées en bourse qui sont obligées d'établir des comptes consolidés.

En 1999 un arrêté a été publié aux fins de préciser les modalités d'établissement des comptes de groupe.<sup>11</sup>

En 1999 et en date du 22/12/1999 un arrêté a été publié par le ministère des finances régissant les modalités de tenir la consolidation des comptes de groupe.

Mais ça reste non seulement insuffisant, mais aussi aucune notion d'obligation n'a été soulevée en lisant les textes.

### 6. Critique Des Dispositions Du PCN

A l'époque, le PCN était qualifié de réelle réalisation et de révolution par le fait qu'il a pu remplacer le plan comptable général de 1957 et à être un substitut par excellence du fait qu'il rapproche la comptabilité nationale à la comptabilité des entreprises à travers des liens de communications permanentes et une logique comptable instaurée.

Mais ça critique n'a pas été fait sur sa nomenclature et sa philosophie des comptes et qui se retrouvent en position très confortable mais le fait qu'il s'est resté en stagnation depuis des décennies et muet sur plusieurs points notamment ceux ayant un lien avec l'économie.

---

<sup>9</sup>Articles 732 bis 3 du code de commerce.

<sup>10</sup> Alain Bargain, Gerard Meylon, Michel Scaramuzza « maîtriser les flux financiers » Edition Foucher, Vanves 2004, page 197 : société holding mot masculin ou féminin le mot provient de l'anglais to hold (tenir). une société holding est une société qui « détient des participations dans le capital d'autres sociétés ».

<sup>11</sup> Arrêté du 09 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe.

## **Section 2 : Les NORMES IAS/IFRS**

### **1. historique, choix d'un référentiel et enjeux**

Dans la vision d'unifier le langage comptable et aussi les règles d'évaluation et de communication des informations financières, il a été créé en 1973 IASC à l'initiative des organisations comptables professionnelles de neuf pays. Dans un laps de temps très appréciable, il a été publié une quarantaine de normes lesquelles portaient le sigle IAS avant avril 2001 ou il a été introduit les IFRS en donnant plus d'importance à l'information financière en la qualifiant de très importante dans la vie des entreprises.

C'est la raison pour laquelle chaque norme impose un tas d'informations à communiquer portant le caractère d'obligation en alignant l'information narrative avec l'information chiffrée, avec la même importance dans la même période il a été transformé IASC à une organisation autonome IASB.

En Europe et en date du 13 février 2001 un règlement européen prévoit que toutes les sociétés cotées établies en Europe devront appliquer le référentiel IAS au plus tard d'ici 2005.

### **2. Cadre conceptuel**

L'approche économique a été bien décrite dans le cadre conceptuel représentant le point de départ autour duquel la comptabilité au sens des normes IAS/IFRS se focalise, il se définit comme étant un système homogène d'objectifs et de principes fondamentaux liés dans l'objectif de se rapprocher à la réalité économique.

Le cadre conceptuel n'est pas une norme comptable internationale, il représente dans ses fondements les bases de la comptabilité et développe les notions de base qui serviront à la préparation et à la présentation des états financiers afin de satisfaire un besoin exprimé par une gamme des utilisateurs très variée, toute l'importance a été donnée aux apporteurs de capitaux.

En cas de conflit avec une norme, c'est les dispositions de la norme qui surpassent, l'exemple a été exposé en plusieurs situations à titre d'exemple la norme IAS 21 « opérations libellées en monnaies étrangères » qui stipule de tenir compte des variations de changes des créances et des dettes existantes à la date de clôture même s'il s'agit d'un gain de change, ce qui marque une dérogation avec le principe de prudence qui édicte de comptabiliser un produit une fois qu'il soit réalisé.

Les objectifs du cadre conceptuel sont les suivants :

- la révision des futures normes comptables internationales ;

- Le développement des normes nationales ;
- Assistance à l'application des normes comptables internationales ;
- Permettre aux auditeurs de forger une opinion sur la conformité des états financiers avec le référentiel international.

Après présentation d'une définition des états financiers et leurs contenus, le cadre conceptuel a exigé de remplir au minimum et selon le cas deux conditions aux fins de comptabiliser un élément soit au bilan soit au compte de résultat :

1. La probabilité d'augmentation ou de diminution des avantages économiques futurs ;
2. La détermination avec fiabilité du coût ou de la valeur de cet élément.

### **2-1. Les Hypothèses Ou Conventions De Base**

Selon le cadre conceptuel, pour que la comptabilité reflète mieux l'image fidèle, il faut qu'elle soit fondée sur deux hypothèses :

- La première repose sur une comptabilité d'engagement qui impose que la préparation des états financiers suite à la production des transactions et des événements sans attendre l'encaissement ou le décaissement correspondant afin de rattacher à l'exercice ses propres produits et charges ;
- Dans la deuxième hypothèse l'entreprise est supposée en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible ; et elle n'a ni l'intention, ni l'obligation de mettre fin à ses activités, ni de réduire sensiblement l'étendue de ses activités.

En revanche, et si l'hypothèse de la continuité d'exploitation ne peut être assurée et en conséquence l'entreprise est déclarée dans une situation de cessation d'activité les états financiers doivent être préparés et évalués en valeur de liquidation.

### **2-2. L'évaluation Des Eléments Des Etats Financiers**

Dans le cadre de l'évaluation des états financiers quatre conventions ont été retenues par le cadre conceptuel, le choix a été donné aux préparateurs des états financiers entre ces quatre conventions :

- Le coût historique ;
- Le coût actuel ;
- La valeur de réalisation ou de règlement ;
- La valeur actuelle ou actualisée.

### 3. Présentation des états financiers

Pour s'harmoniser et de Prescrire une base de présentation des états financiers à usage général qui seront comparables dans le temps et dans l'espace, toute une norme a été publiée il s'agit de la norme IAS 1 "Présentation des états financiers".<sup>12</sup>

Dans ce même contexte et en continuité de ce qui a été publié par les normes et interprétations, il a été exposé un arsenal juridique contenant des dispositions générales relatives à la présentation des états financiers, en termes de structure et de contenu.

Les états financiers sont composés des documents suivants :

- ✓ Le bilan,
- ✓ Le compte de résultat,
- ✓ L'état de variation des capitaux propres,
- ✓ Le tableau des flux de trésorerie ;
- ✓ Les notes annexes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

L'objectif, des états financiers, est de fournir des informations qui portent sur :

- la situation financière ;
- la performance financière ; et
- les flux de trésorerie de l'entité.

La norme IAS 1 "Présentation des états financiers" impose aux entreprises de présenter les états financiers au minimum une fois par an et en cas de modification de la date de clôture l'entité doit mentionner, pour cet exercice :

- La raison de la modification de la durée de l'exercice ;
- L'impossibilité de comparer les chiffres des états financiers des exercices antérieurs et postérieurs.

### 4. Méthodes de comptabilisation et d'évaluation

Les normes IAS/IFRS ont réellement chamboulé la culture comptable initialement connue par les comptables et ont vraiment impliqué tout l'entourage des comptables aux fins qu'ils puissent être partagé la culture de l'entreprise et participer en toute responsabilité dans la préparation et l'élaboration des états financiers, chaque norme a ses propres spécificités et suite à des besoins exprimés par les experts a donné des réponses tout en favorisant l'approche économique.

---

<sup>12</sup>La norme IAS 1 "Présentation des états financiers" publiée dans le règlement CE n° 1274/2008 du 27 décembre 2008

Parfois on se retrouve par des normes qui donnent aux entreprises le choix entre deux méthodes et favorisent une comme étant la préférentielle, c'est le cas des immobilisations corporelles ou la norme IAS 16 « immobilisations corporelles » a donné le choix dans le cadre de l'évaluation postérieure à la date de clôture entre le modèle du coût historique et le modèle de la juste valeur avec recommandation du coût historique.

Dans d'autres situations, les normes IFRS ont carrément prescrit un seul et unique choix et parfois des normes ont connu plusieurs amendements suite à des débats entre adversaires et partisans, c'est le cas de la norme IAS 23 " Coûts d'emprunt ». <sup>13</sup>

Les méthodes comptables sont imposées dans l'objectif d'atteindre une homogénéisation qui s'exerce dans le temps et dans l'espace, tout en respectant la permanence dans leurs applications sauf dans des situations exceptionnelles autorisées par les normes.

### **5. Principales nouveautés introduites par les normes IAS/IFRS**

Les normes IAS/IFRS ont apporté un nouveau raisonnement à la comptabilité avec l'introduction d'un certain nombre des principes et des règles d'évaluation, il s'agit de et à titre d'exemple de ce qui suit :

- L'introduction de la méthode de la juste valeur ;

Par ce principe le normalisateur international a introduit un nouveau concept qui sert pour l'évaluation continue des comptes il s'agit de l'actualisation et a obligé d'étendre ce principe d'actualisation non seulement à l'enregistrement des transactions de la période, mais aussi à la réévaluation des éléments du bilan de façon à obtenir des bilans composés de valeurs en même unité monétaire. <sup>14</sup>

- La prééminence est donnée à la réalité économique au détriment de l'aspect juridique ;
- Parmi les caractéristiques qualitatives de l'information financière, les normes ont introduit l'intelligibilité qui signifie que l'information communiquée devra être facile dans sa lecture par des apporteurs de capitaux ayant une

---

<sup>13</sup> Voir IAS 23 " Coûts d'emprunt " publiée dans le règlement européen CE n° 1260/2008 du 10 décembre 2008.

<sup>14</sup> Michel Capron, les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, Edition La Découverte, Paris 2005, page 124.125.

connaissance raisonnable de l'entreprise et aussi de la comptabilité ce qui déduit que les apporteurs de capitaux risqués sont les mieux privilégiés comparativement avec les autres utilisateurs notamment comme se faisait auparavant ;

- Tout principe comptable reste non figé du fait que les normes édictent qu'en cas de conflit , entre la norme et le cadre conceptuel, c'est la norme qui prime, cette dérogation a été constatée dans plusieurs situations en lisant les normes publiées après le cadre conceptuel.

### 5.1. Changements de méthodes comptables

En vertu du principe comptable à savoir la permanence des méthodes comptables cité dans le cadre conceptuel, l'entreprise n'est pas autorisée de changer ses méthodes d'une manière délibérée.

Ce même principe a fait l'objet d'une dérogation qui par laquelle l'entreprise pourra être amenée à changer une méthode comptable dans deux situations, si le changement va donner une meilleure présentation économique ou pour se conformer à une nouvelle norme.<sup>1516</sup>

### 5.2 La non-compensation

La non-compensation édicte qu'il y a interdiction de compenser entre actif et passif et charge et produit, par contre et après lecture des normes IAS/IFRS on se retrouve dans des situations ou ce principe est dérogé, il s'agit et à titre d'exemple de la norme IAS12 « impôts sur le résultat »<sup>17</sup> qui a prescrit qu'une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible si et seulement si, l'entreprise :

- (a) à un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ; et
- (b) a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

---

<sup>15</sup> La norme IAS 08 "Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs " publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004.

<sup>16</sup> L'article 138-3 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant arrête 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.

<sup>17</sup> IAS12 «impôts sur le résultat "publiée dans le règlement CE n°1725/2003 du 29 septembre 2003.

### 5.3 Principe de prudence

La prudence exige de comptabiliser une charge dès qu'elle est probable et un produit une fois qu'il soit réalisable. Par contre, ce principe du cadre conceptuel se retrouve en conflit avec la norme IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères"<sup>18</sup> qui oblige qu'en cas d'existence d'un élément monétaire et lorsque la transaction est réglée lors d'une période comptable ultérieure. L'écart de change comptabilisé lors de chaque période jusqu'à la date du règlement est déterminé en fonction du changement des cours de change intervenus au cours de chacune des périodes, ce qui signifie la possibilité de prendre en compte un produit lié à une variation de change qui ne sera pas réalisée éventuellement qu'ultérieurement.

## 6. Les normes IAS//IFRS et la consolidation

L'histoire de la consolidation en normes IAS/IFRS remonte en 1976 à travers la publication de la norme IAS 03 portant sur les états financiers consolidés.

Cette norme a été annulée et remplacée par trois normes chacune traite un sujet particulier qui trait à la consolidation, il s'agit de :

- la norme IAS27 « Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales » ;
- La norme IAS28 « comptabilisation des participations dans les entreprises associées » ;
- La norme IAS31 « information financière relative aux participations dans les coentreprises ».

Faisant suite aux objectifs des normes IAS/IFRS notamment le suivi des actualités, en 2003 les normes en question ont subi de nouvelles révisions et aussi des changements d'appellation ;

Il a été révisé :

---

<sup>18</sup> "Effets des variations des cours des monnaies étrangères" publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004.

- la norme IAS27 « États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales » ; et
- La norme IAS28 « comptabilisation des participations dans les entreprises associées ».

Les nouvelles dénominations ont touché les deux normes respectivement :

- La norme IAS27 est devenue « états financiers consolidés et individuels »
- La norme IAS28 est devenue « participation dans les entreprises associées.

La norme IAS31 est devenue « participation dans les coentreprises »

- Après plusieurs révisions qui ont touché la norme IAS27, la dernière en 2011

Actuellement les trois normes sont en vigueur, il s'agit :

- De la norme IAS 27 devenue « états financiers individuels » ;
- La norme IAS28 est devenue « participation dans les entreprises associées est des coentreprises » ;
- La norme IFRS 11 « partenariats » ;
- IFRS10 « états financiers consolidés » ;
- La norme IFRS12 « informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités ».

## **Section 3 : Le Passage Vers Le SCF**

### **1. Cadre Règlementaire**

Conformément à la loi N° 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier, qui a donné démarrage à un système comptable financier pour pouvoir suivre les évolutions à l'échelle internationale, cette loi a présenté le champ d'application et les nouvelles définitions, aussi et dans un deuxième chapitre le cadre conceptuel avec tous les principes comptables et les normes comptables a été bien décrit.

En donnant l'importance au nouveau chantier de passage comptable, il a été conçu comme nécessaire de donner de grandes importances à l'organisation de la comptabilité selon ce que prévoit le SCF.

Un dernier chapitre a été dédié aux états financiers pour faire la différence avec l'ancien référentiel et pour se préparer à une unification avec les normes IAS/IFRS ;

Plusieurs nouveautés ont été présentées comparativement avec ce qui se fait antérieurement :

- les états financiers doivent être arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux ;
- L'importance a été donnée à l'information narrative sous forme d'une annexe considérée comme élément des états financiers à part entière présentant les règles et méthodes comptables avec plus d'information complémentaire ;
- L'importance de fournir en comparaison avec l'exercice précédent pour permettre le respect du principe de comparabilité, même en cas d'erreur ou de changement des méthodes comptables ceci devra faire l'objet d'un traitement rétrospectif selon ce qui a été imposé par l'article 138-4 section 8<sup>19</sup> changement d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions, ce même article oblige d'adapter les informations de l'exercice précédent afin d'assurer la comparabilité entre les deux périodes.

---

<sup>19</sup>L'article 138-4 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant 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.

### 2. TRNSLATION

En 2009, et aux fins que l'opération du passage soit réussie, il a été publiée une instruction ministérielle portant le n° 02 du 29/10/2009<sup>20</sup> assurant les modalités du passage laquelle a présenté le changement de la nomenclature comptable avec un tableau qui indique pour chaque compte PCN le compte qu'il le remplace en SCF, avec peu d'information parlant sur les modalités du passage.

Cette note a presque inspiré ses prescriptions de la norme IFRS 1 "Première adoption des IFRS"<sup>21</sup>, en donnant la démarche à suivre pour pouvoir réussir l'opération du passage et pour pousser les entreprises à marquer un départ selon les règles internationales et appliquer le SCF comme si l'entreprise avait toujours dans le SCF, voici quelques orientations :

- Le Choix des méthodes comptables selon les prescriptions du SCF ;
- l'évaluation selon le coût historique comme étant la règle, l'instruction ministérielle a imposé de revenir en arrière comme si rien n'a été fait avec la conception d'un nouveau tableau d'amortissement en tenant compte de tout ce qui a été prescrit par le SCF dans le cadre de la gestion des immobilisations corporelles ou incorporelles. Dans le cas d'impossibilité et à titre exceptionnel il a été autorisé de tenir compte d'une réévaluation à la veille de l'application du SCF, laquelle a été considérée comme étant un coût historique présumé ;
- L'élaboration des états financiers devait se faire selon un coût inférieur par rapport aux avantages tirés en vertu du rapport coût avantage ;
- Présentation d'un tas d'information portant sur l'explication de l'impact du passage de l'ancien référentiel vers le nouveau référentiel dans les états financiers ;
- Présentation d'un rapprochement entre capitaux propres selon l'ancien référentiel et le nouveau référentiel ;
- Le rapprochement entre le résultat présenté selon le référentiel comptable antérieur et le résultat présenté selon le SCF ;
- L'impact devait être présenté sous formes d'informations narratives et chiffrées.

---

<sup>20</sup> Instruction ministérielle portant le n° 02 en date du 29/10/2009 portant première application du SCF 2010.

<sup>21</sup> IFRS 1 "Première adoption des IFRS" publiée dans le règlement CE n° 707/2004 du 6 avril 2004.

### **3. OBJECTIFS DU SCF**

Par le fait que le SCF inspire ses règles des normes comptables internationales et par la force de la loi, il doit suivre son objectif initial à savoir une mise à jour permanente outre plusieurs objectifs qui sont lui assignés :

- Atteindre de la comparabilité qui signifie une stabilité de l'application des règles sauf cas exceptionnels ce qui donne plus de fiabilité à l'analyse et plus de visibilité sur le futur ;
- Donner plus de pertinence à l'information financière ;
- Respecter les conditions de comptabilisation des éléments du bilan et du compte de résultat qui signifie que tout ce qui a comptabilisé répond à la proche économique avec impact positif ou négatif en termes d'avantages économiques futurs ;
- Donner aux états financiers établis selon les directives du SCF l'aptitude d'être penché vers le futur et de permettre les projections futures par le fait de revoir les éléments du bilan et de revoir les estimations à chaque date de clôture, telles les valeurs résiduelles et les durées d'utilités.

### **4. Contenu du SCF**

Depuis son adoption le SCF vise en priorité d'être en harmonie avec les normes IAS/IFRS dans l'objectif de suivre en permanence les nouveautés en répondant à tous les besoins exprimés par les utilisateurs de la comptabilité peu importe leurs emplacements, la loi 11/07 a été structurée autour de cette problématique en traçant le même cheminement adopté par les normes IAS/IFRS, l'ajout exceptionnel concerne la nomenclature comptable ; le contenu du SCF :

- Les définitions ;
- Les principes généraux qui règlementent les conditions de comptabilisations et les modes d'évaluation ;
- Les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation, dans ce chapitre il a été présenté plusieurs sections parmi lesquelles les immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks les subventions, les provisions et d'autres rubriques en suivant presque les mêmes directives des normes IAS/IFRS ;
- Consolidation, regroupement d'entités et comptes consolidés ;

- D'autres sections traitent des sujets qui sont en relation directe avec ce qui publié par les normes IAS/IFRS ce qui est normal du fait que le SCF vise la convergence parfaite, il s'agit de plusieurs sections telles que les impôts différés, les contrats à longs termes, contrat de location, avantages du personnel .... Etc. ;
- La présentation des états financiers :
- La nomenclature et le fonctionnement des comptes.

### **5. Le SCF ET LA CONSOLIDATION DES COMPTES**

La loi 11 du 25 novembre 2007 a consacré un chapitre qui impose de tenir la consolidation des comptes sous certaines conditions, ce passage, contenant quatre articles, a été pris en considération dans l'optique de se conformer et se converger avec les normes IAS/IFRS notamment celles qui traitent la consolidation comptable.

Au sens du SCF, la consolidation comptable est devenue obligatoire.

### **6. Problématique De Mise A Jour Et Mise En Œuvre Du SCF**

Depuis des années de son adoption et avec une version antérieure, le SCF se retrouve en déphasage par rapport aux nouveautés introduites par les normes IAS/IFRS sous formes d'amendements, de suppressions ou de nouvelles normes publiées, l'objectif du SCF c'était de suivre la machine de production des normes IAS/IFRS pour rester en convergence parfaite avec le langage international.

Un travail de réflexion a été lancé par le conseil national de comptabilité en vue de revoir le SCF de telle sorte le mettre à jour en étudiant les lacunes à travers son application et aussi en faisant constat sur le retard enregistré par suite de sa stagnation depuis son adoption.

Le SCF dans son état actuel reste condensé et muet sur plusieurs points, plusieurs questions ont été abordées d'une manière abrégée qui complique son application et parfois oblige de se référer aux normes IAS/IFRS pour avoir des réponses.

### **Conclusion Du Chapitre I**

Après plusieurs années d'application du PCN qui répondait à des exigences dans cette époque notamment celles ayant un lien direct avec le socialisme, Donc, il temps de se lancer dans une réflexion qui marche avec ce qui se passe à l'international, des mutations profondes ont été nées suite à des scandales financiers sachant pertinent que la confiance dans le monde des affaires est la première clé pour réussir.

C'est pour cette raison que le SCF a été adopté aux fins de lancer dans une telle révolution financière pour qu'il soit unifié dans son langage comptable et selon les règles d'application citées par les normes internationales. Mais malheureusement dans tous ses volets le SCF dans l'état actuel reste insuffisant en termes de communication d'informations souhaitées par suite à des cas exogènes parfois dues à la non-disponibilité de l'information telle que la juste valeur ou le rapport coût avantage du fait que nos entreprises sont dans la difficulté de mettre en place un système qui répond à toutes les exigences du SCF.

Le fait que le SCF reste stagné depuis son adoption cela signifie que l'information fournie reste en décalage par rapport aux normes IAS/IFRS qui sont en mutation constante du jour au jour.

## **Chapitre II**

# **Fondements Théoriques Et Cadre Juridique De La Consolidation**

### Introduction

Dans un objectif de maximisation de richesse et de pérennité, la notion du groupe s'apparaît à travers une gestion homogène et cohérente et avec des liens entre un ensemble d'entreprises qui peuvent être de diverses activités.

Le groupe de sociétés se définit comme étant un ensemble de sociétés, comprenant la société mère et les sociétés dépendantes sous leur contrôle parfois et dans un contexte stratégique chacune opère dans un créneau spécifique évitant le risque de faillite d'enchaînement suite à des situations éventuelles de difficultés financières nécessitant le recours à l'optimisation de la trésorerie du groupe.

Parfois, les flux de trésorerie ne se font pas de la même manière d'une entité à une autre sachant pertinemment que chaque entreprise à ses propres particularités, l'existence du groupe assure une certaine confiance qui met les entreprises du groupe dans des situations d'abri en conservant leurs images de marque du fait que la société mère se retrouve parfois garante vis-à-vis des partenaires des sociétés appartenant au groupe.

Pour les sociétés de production, l'avantage de se constituer en groupe facilite la maîtrise de tous les cheminements de la production aussi la spécialisation par produit et le plus important une maîtrise des coûts et une facilité d'écoulement de leurs produits donnant un positionnement concurrentiel très favorable et dominant, dans le même contexte et dans la phase en amont la constitution en groupe permet de procurer les services ainsi que de la matière première pour des prix compétitifs.

L'extension du champ d'intervention d'un groupe et le positionnement à l'international ne pourra pas se réaliser facilement sauf si la conviction de se constituer en groupe se retrouve présente dans la culture de ceux qui veulent se faire un nom au-delà du périmètre national. Diverses décisions qualifiées de stratégiques ne peuvent se concrétiser avec toute la facilité requise seulement pour les entités constituées en groupe, il s'agit parfois de la recherche d'une expansion en amont ou en aval via une intégration horizontale ou verticale.

Loin des fondements théoriques, propres à la notion du groupe, évoqués par la comptabilité, l'intérêt parfois est fiscal du fait que les entreprises ont le droit d'opter au groupe fiscal pour bénéficier des avantages fiscaux.

Le code commerce dans son article 732<sup>22</sup> bis a défini la consolidation comme étant la présentation de la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité, ils sont soumis aux mêmes règles de

---

<sup>22</sup> Article 732 du code de commerce Algérien, 2007

présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels ».

Le SCF via la loi de son adoption portant n° 07-11 du 27/11/2007<sup>23</sup>, dans son article 132-1, de la même manière du code de commerce, a cité que l'objectif de la consolidation est de présenter la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

### **Section 1 : Fondements théoriques des groupes et de la consolidation**

#### **1. Définition du groupe**

Les définitions, de la notion de groupe de sociétés, sont toutes concentrées sur l'existence d'un ensemble d'entreprises ayant des liens capitalistiques et autonomes sur le plan juridique et qui sont soumises à une unité de contrôle.

La norme IFR3 "Regroupements d'entreprises"<sup>24</sup> a défini le groupe comme étant un rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant les états financiers. Dans la quasi-totalité des regroupements d'entreprises, une seule entité qui est l'acquéreur, obtient le contrôle d'une ou plusieurs autres activités.

Les entités contrôlées sont dépendantes d'une même entreprise de contrôle appelée société mère ayant la responsabilité d'établir les comptes consolidés.

#### **2. Notions de groupe**

La lecture de la réglementation algérienne fait le constat sur la distinction entre trois types de groupes, chacun à ses propres conditions de fond et de forme et ses règles d'organisation :

- Les groupements.
- Le groupe financier.
- Le groupe fiscal.

##### **2.1. Les groupements**

Pour booster l'économie, un arsenal juridique a été mis en place par le code commerce aux fins de faciliter ou développer l'activité économique en jugeant que plusieurs personnes morales toute en gardant leurs identités et loin de toute considération en

---

<sup>23</sup>Article 132 de l'arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

<sup>24</sup> IFRS 3 "Regroupements d'entreprises" publiée dans le règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004.

écartant l'entreprise à supporter tous type de risque, la création se fera seulement pour une durée bien déterminée avec des moyens bien définis au préalable.<sup>25</sup>

Le groupement doit avoir une personnalité juridique et suit les mêmes démarches de publication des autres entreprises.

Le contrat de groupement doit prévoir les modalités de gestion des assemblées et aussi le contrôle de gestion et les modalités de dissolution et de liquidation.<sup>26</sup>

### 2.2. Le groupe fiscal

La fiscalité a aussi incité les entreprises de se constituer en groupe dans le but de bénéficier d'un certain nombre d'avantages fiscaux sous certaines conditions. Les entreprises souvent le font pour optimiser la gestion fiscale, car c'est un coût qui pèse lourdement sur le résultat comptable ;

Le groupe fiscal n'a aucun lien avec le groupe financier par la force des conditions stipulées qui ne sont pas en adéquation avec la comptabilité.

Sur le plan fiscal et dans un contexte incitatif il a été introduit la notion de groupe en 1997 selon l'article 138<sup>27</sup> du code des impôts directs et taxes assimilés :

- 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.

Sur le plan fiscal et pour avoir l'éligibilité ça doit faire l'objet du respect d'un certain nombre de conditions :

- L'option doit être établie par la société mère est acceptée par toutes les sociétés membres ;
- L'option une fois acceptée reste irrévocable pendant une durée de 04 ans ;
- 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.

---

<sup>25</sup> Articles 796 à 799 bis4, Du code de commerce algérien ,2007.

<sup>26</sup> Article 798 du code de commerce Algérien 2007.

<sup>27</sup> Article 138 bis du code des impôts et taxes assimilés.

Cette notion fiscale reste en divergence totale avec ce qui est stipulé par les normes IAS/IFRS et le SCF, ceci semble normal du fait que chaque doctrine impose ses propres lois en fonction de ce qu'elle cible à réaliser comme objectif.

### 2.3 Le groupe financier

Revenant à la notion de groupe citée par le code commerce comme étant un ensemble d'entreprises composées d'une société mère qui détient le contrôle et d'une ou plusieurs sociétés sous son contrôle qui donne lieu à l'existence d'un contrôle financier suite à l'existence des participations en capital.

Donc, les groupes financiers se caractérisent par des liens financiers de participation, mais les entités qui en font partie n'ont pas toujours des liens économiques entre elles.<sup>28</sup>

### 3. Les comptes consolidés

En vertu du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, la communication de l'information financière du groupe sert pour plusieurs utilisateurs, particulièrement à ceux considérés comme privilégiés par leurs positionnements à savoir les apporteurs de capitaux risques ou les investisseurs qui veulent tirer des conclusions sur la situation financière et la performance économique du groupe représenté par la société mère et les entités sous son contrôle indépendamment de leurs personnalités juridique. Car parfois la lecture des états financiers d'une entité distincte ne pourra pas satisfaire aux besoins réels exprimés par ceux qui s'intéressent de près à l'activité de l'entreprise.

Les comptes consolidés comme son nom l'indique consolident l'information comme s'il s'agissait d'une seule entité, c'est la raison pour laquelle les partenaires, lors de la concrétisation de leurs transactions avec les sociétés individuelles et suite à des situations indésirables qui peuvent mettre en exergue la société dans une situation de difficulté financière ou autre, préfèrent parfois avoir plus de garantie en remontant jusqu'à la société mère.

L'information sur le groupe répond aussi aux préoccupations d'ordre interne notamment celles des managers situés dans le sphère décisionnel au niveau de la société mère pour placer chaque entreprise par rapport à sa valeur ajoutée et sa contribution au sein du groupe et en tenant compte de la confrontation des agrégats économiques réalisés avec ceux initialement prévus.

---

<sup>28</sup> Bruno Bachy, Michel SION, Dunod Paris 2015, Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS, PAGE7.

Le but attendu par les comptes consolidés est de fournir un tas d'informations sur la réalité financière et économique du groupe constitué par la société mère qui assure le contrôle et les entreprises sous leur contrôle de façon à élaborer un seul bilan et un seul compte de résultat comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Les directives du SCF, portant sur son l'adoption, ont imposées que l'établissement des comptes consolidés soit fait sous la responsabilité des dirigeants sociaux.<sup>29</sup>

Selon la norme IAS27<sup>30</sup> les états financiers consolidés sont : « les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entité économique unique ».

La lecture de cette définition renvoi vers la qualification de la consolidation comme étant une technique qui sert à réunir les comptes de plusieurs entreprises chacune à sa propre personnalité juridique.

### **4. Historique De La Consolidation**

La consolidation au même titre que la comptabilité de l'entreprise individuelle a marqué un passage historique qui remonte à plus d'un siècle, les premiers états financiers qui ont été publiés, c'était en 1892 aux Etats-Unis, voici quelques informations par pays et par ordre chronologique.

#### **4.1 AUX ETATS -UNIS**

- 1892 premières publications des états financiers consolidés par National Lead.
- 1910 L'obligation de joindre les états financiers dans les rapports annuels ;
- 1959 La publication d'une norme portant sur les états financiers consolidés ARB51 (Accounting Research Bulletin) ;
- 1971 publications d'une norme qui traite la mise en équivalence (Accounting Principal Board).

#### **4.2 EN Grande-Bretagne**

- 1922 Publication des premiers états financiers consolidés ;
- 1944 Première norme sur les états financiers consolidés SSAP14 (Statement Of Standards Accounting Practice).

#### **4.3 En France**

- 1966 Publication des premiers états financiers consolidés ;

---

<sup>29</sup> Voir article 27 de la loi 07-11 du 25/11/2007 portant SCF « les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux »

<sup>30</sup> IAS27

- 1968 Première recommandation du conseil national de comptabilité ;
- 1985 La publication de la loi portant sur la consolidation des comptes et obligations données aux groupes non cotés de publier les états financiers consolidés ;
- 1998 Avis du 17 décembre 1998 sur les états financiers consolidés.

### **Section 2 : Motifs, Nécessités, Utilités De Consolidation Et Cadre Juridique National Et International**

#### **1. Motifs De la Consolidation**

La lecture des états financiers d'un groupe à travers une opération pure et simple du cumul des comptes des sociétés appartenant au groupe ne sert à rien et ne pourra jamais répondre aux exigences de divers utilisateurs des états financiers.

Plusieurs contraintes sont de nature à pousser une opération de consolidation selon les règles applicables, il s'agit de :

- L'existence des différentes règles d'évaluation et de comptabilisation au sein du même groupe qui complique davantage le cumul ;
- La conformité au principe de comparabilité<sup>31</sup> implique de tenir une comptabilité selon les mêmes méthodes de comptabilisation et d'évaluation qui facilite la lecture dans le temps et de tirer des conclusions sur l'évolution de l'activité de l'entreprise ;
- Par ailleurs, les règles fiscales peuvent être différentes d'une entreprise à une autre, selon chaque choix dans le cadre d'une estimation fiscale ;
- L'implantation dans des périmètres différents peut présenter aussi un obstacle, l'exemple se pose pour les devises et la réglementation d'un pays à l'autre.

---

<sup>31</sup> Article 06 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF.

### **2. Nécessite De Groupe**

La réglementation comptable, au même titre que celle liée à la fiscalité, incite les entreprises à se constituer en groupe, sur le plan comptable le fait de se retrouver en groupe devra faire l'objet d'un suivi comptable au niveau de l'entreprise mère qui devra chapeauter la gestion dans tous ses volets, le groupe pourra procurer plusieurs avantages :

- Les sociétés de groupes peuvent être solidaires en dépit de leurs autonomies juridiques, le fait parfois de se retrouver en situation financière difficile peut provoquer une faillite d'enchaînement si jamais les relations commerciales sont en étroite liaison ;
- Parfois la réputation du groupe peut être un vecteur de création de richesse pour les entreprises qui font partie et ce à travers l'utilisation de l'enseigne ou le label du groupe ;
- La force d'un groupe peut donner plus d'extension de leurs activités et représentativité dans divers secteurs, et peuvent dénicher des marchés dont la réalisation pourra être partagée aux fins de minimiser le coût et réussir la réalisation dans des délais impartis ou avant les délais qui pourra parfois faire gagner des primes de performances ou de signer d'autres contrats.

### **3. Utilités de consolidation**

Une prise de participation dans une entreprise appartenant au groupe continue à être apparue avec sa valeur historique du fait que le bilan maintient celle initialement inscrite à l'actif lors de la première opération. Alors que la réalité est autre, les titres représentent un tout portant un retraitement sur le bilan entier avec toutes ses informations actualisées au moment de l'établissement des comptes consolidés de l'entreprise appartenant au groupe.

La substitution des titres dans la société bénéficiaire de la participation donne lieu à la mise en place de toute une démarche appropriée aux règles de la consolidation, c'est l'une des raisons qui montrent que les résultats consolidés sont porteuses d'informations économiques qui dépassent au-delà de l'information issue des états financiers individuels.

#### **3.1. Les biens**

Le bilan consolidé répond à une réalité économique du groupe par le fait qu'il met le doigt sur le vrai patrimoine dont la gestion incombe au groupe, il s'agit de tous les actifs qui doivent être inventoriés ayant une réalité physique, juridique ou propriété

économique des éléments inscrits dans le bilan dans le cadre des opérations de location-financement<sup>32</sup> en conformité au principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

### **3.2. Dettes et créances**

Dans le cadre des opérations intra-groupe et après élimination des dettes et créances réalisées avec les entreprises de groupe, par voie de conséquences, seules les créances et les dettes à l'égard des tiers qui doivent être apparues dans les états financiers consolidés ce qui favorise une image fidèle du groupe.

En effet, le fait d'entamer cette opération ça rassure les partenaires de l'entreprise, car parfois le groupe porte solidaire et parfois l'information sur la lourdeur de la dette peut être évocatrice d'une situation préoccupante, c'est pour cette raison même l'analyse financière des comptes consolidés aide à la prise de décision du fait que l'information fournie, via les comptes individuels, peut induire celui qui l'utilise.

### **3.3. Indices D'activités**

Au même titre de ce qui précède dans le cadre des opérations de bilan, l'élimination se fait aussi pour les opérations qui traitent à l'activité pour mesurer seulement celles réalisées en dehors des entreprises appartenant au groupe.

L'information est de taille par sa nature de positionner chaque entreprise en termes de sa performance et de sa réelle valeur ajoutée en dehors des entreprises faisant partie du groupe.

## **4. Cadre juridique national et international**

La lecture de l'histoire de la consolidation montre clairement que sa raison d'être n'a pas été décidée fortuitement, son importance et sa contribution dans la stabilité de l'économie nationale et internationale a été la cause de l'apparition de tout un arsenal juridique qui règlemente la consolidation et les comptes consolidés.

### **4.1. Cadre juridique national**

Le code commerce en 1996 via ses articles 732bis-04<sup>33</sup> a mis les entreprises face à l'obligation d'arrêter des comptes consolidés, mais seulement pour les sociétés cotées en bourse et les sociétés Holding faisant appel public à l'épargne, dans ce contexte deux arrêtés du ministère des finances ont été élaborés pour mettre en application toutes les prescriptions du code de commerce, il s'agit de :

---

<sup>32</sup> IAS 17 "Contrats de location" selon le règlement CE n° 1126/2008 du 3 novembre 2008.

<sup>33</sup> Article 732bis-4 précise : « par comptes consolidés on entend la présentation de situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité. Elles sont soumises aux mêmes règles de présentation et de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels ».

- L'arrêté 09/10/1994 qui détermine les modalités d'application de la consolidation des comptes de groupe ainsi que les entités éligibles ;
- L'arrête du 22/12/1999 ayant pour objectif principal l'enrichissement du PCN en ciblant les opérations qui traitent aux activités des holdings ainsi que la consolidation des comptes de groupe ainsi que la préconisation d'une nomenclature comptable spécifique aux opérations de consolidation ;
- L'arrivée des normes IAS/IFRS a mis l'Algérie face à un vrai chantier portant le nom d'une révolution financière au vu de son ampleur qui exige de revoir toutes les réglementations ayant un lien avec la comptabilité aux fins de se préparer à une convergence parfaite et unifier son langage comptable dont la consolidation comptable fait partie intégrante. Dans ce sens, tout un passage a été réservé à la consolidation portant l'intitulé « regroupement et consolidation » dans la loi 07-11 du 27/11/2007 dans les articles 132- 4 et 132-21 ;
- L'arrêté du 26/07/2008, dans les articles 132-4 à 131-21 traitant aussi la consolidation ;
- Arrêté du ministère des finances portant SCF.

### **4.2. Cadre juridique international**

La lecture des réglementations internationales en matière de la consolidation montre une importance très accrue donnée par le normalisateur international à ce sujet et montre aussi des mises à jour parues continuellement par IASB qui n'a pas cessé de publier des normes ayant un lien avec la consolidation.

- En 1976, la première norme IAS 3 a été publiée par l'organe international IASB, laquelle a traité les comptes consolidés ainsi que les directives en matière de consolidation.
- En 1989, la norme IAS 03 a été annulée et remplacée par trois normes il s'agit de :
  - La norme IAS 27 « états financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales ».
  - La norme IAS 28 « comptabilisation des participations dans les entreprises associées » et

- La norme IAS 31 « information financière relative aux participations dans les coentreprises ».
- En 2003, les trois normes ont changé de nom :
  - La norme IAS 27 « états financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales » est devenue « états financiers consolidés et individuels » ;
  - La norme IAS 28 « comptabilisation des participations dans les entreprises associées » est devenue « participation dans les entités associées » ; et enfin
  - la norme IAS 31 « information financière relative aux participations dans les coentreprises » est devenue « participation dans les coentreprises ».
- En 2008, la norme « états financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales » a été révisée dans l'objectif de donner une nouvelle méthode de détermination du coût d'une participation dans les états financiers individuels.
- En 2011, avec l'apparition de nouvelles prescriptions ayant un lien avec les règles de divulgation et ce pour donner plus d'importance à l'information financière, de nouvelles définitions de la notion du contrôle, deux normes ont changé de noms Il s'agit de :
  - la norme IAS 27 est devenue « états financiers individuels » ;
  - la norme IAS 28 qui est devenue « participation dans des entreprises associées et des coentreprises » ;
- Aussi, l'apparition de nouvelles normes il s'agit de :
  - IFRS 11 «partenariat ».
  - IFRS 12 « informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités ».

### Section 3 : Périmètre De Consolidation, Notions De Contrôle Et Intérêts

#### 1. Périmètre de consolidation

Partant de la notion du contrôle comme étant une notion essentielle sur laquelle repose le groupe et se déclenche l'étape du processus de consolidation qui est liée principalement à la définition du périmètre de consolidation par la détermination des entreprises qui font partie du groupe consolidé ainsi que la définition de la méthode de consolidation applicable pour chaque entreprise.

L'élaboration des états financiers consolidés d'une entreprise mère détenant le contrôle avec une ou plusieurs filiales ;

Le périmètre contient :

- Une entreprise mère ayant le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles du groupe ;
- Les entreprises soumises à son contrôle, à l'exclusion des cas suivants :
- L'entreprise mère est exonérée d'établir des états financiers si elle est filiale d'une autre société publiant des comptes consolidés, le SCF parle de détention quasi-totale signifiant que la société dominante détient au moins 90% des droits de vote et que les actionnaires minoritaires ont donné leurs accords après information de la décision du groupe.<sup>34</sup>

Le SCF parle d'entreprise dominante dite entreprise consolidante ou société mère, laquelle a l'obligation d'établir et de publier chaque année l'ensemble consolidé constitué par toute ses entités.<sup>35</sup>

En application de la définition du contrôle et du périmètre de consolidation, toutes les entités consolidées sont définies par le pourcentage de contrôle direct ou indirect sauf une rupture de chaîne de contrôle.

La dépendance à un centre de décision se repose sur deux critères, le premier est financier dans la mesure où les droits de vote qui existent sont la résultante à une participation dans le capital, le deuxième est contractuel par suite des accords de vote ; de ce fait, toutes les entreprises ayant un lien de parenté avec la société mère sont seules éligibles à être comprises dans le périmètre de consolidation.

---

<sup>34</sup> Article 132-4 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant arrête 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.

<sup>35</sup> Article 132-2 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant arrête 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.

### 2. Notion De Contrôle

Le décret exécutif n° 08-156 du 26/05/2008 dans son article 39<sup>36</sup>a défini de la même manière de la norme IFRS 3 « regroupement d'entreprises »<sup>37</sup> le contrôle comme étant le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin d'obtenir des avantages de ses activités », cette définition a fait appel au respect du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

A travers cette définition, pour être en position de contrôle, la prise de décision et le pouvoir total de gérer ne suffit pas, il faut qu'il soit matérialisé par une vision inscrite dans le futur en perspective de tirer des avantages économiques de l'entité contrôlée.

Le contrôle pourra être exercé dans la mesure où la société mère détient directement ou indirectement par l'intermédiaire de ses filiales.

La notion de contrôle est considérée comme la clé qui détermine celui qui détient le pouvoir et qui est tenu d'arrêter les comptes consolidés, cette notion a provoqué de vrais débats pour finalité de cerner toutes les situations susceptibles de porter des clarifications et donner lieu à l'existence du contrôleur.

De ce qui précède, la détermination du périmètre de consolidation reste un vrai obstacle à franchir pour localiser les entreprises :

- A inclure dans le périmètre de consolidation en faisant la distinction entre :
  - ✓ les entreprises sous contrôle exclusif ;
  - ✓ les entreprises associées sous influence notable ;
  - ✓ et les entreprises où le contrôle est réalisé conjointement avec d'autres entreprises on parle de contrôle conjoint.
- A exclure du périmètre de consolidation.

#### 2.1 Contrôle Exclusif

Selon le SCF qui se converge avec la norme IAS 27, le contrôle est défini comme étant le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités, le contrôle est présumé exister lorsque la société mère détient directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales plus de la moitié des droits de vote d'une entité, sauf dans des situations exceptionnelles et il existe également lorsque la société mère dispose :

---

<sup>36</sup>Article 39 du décret exécutif n° 08-156 de la 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi 07-11 du 25/11/2007 portant SCF.

<sup>37</sup>IFRS 3 "Regroupements d'entreprises" publiée dans le règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004.

- Du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs ;
- Du pouvoir de diriger de fixer les politiques financières et opérationnelles de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- Du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;
- Du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.<sup>38</sup>

Le concept contrôle dans le vocabulaire de la consolidation comptable renvoi toujours au contrôle exclusif<sup>39</sup> du fait que ce terme de contrôle est communément utilisé par le système comptable financier et par les normes IAS/IFRS.

Diverses situations de contrôle peuvent être qualifiées la raison d'être du contrôle exclusif, il s'agit de ce qui suit :

- Contrôle de droit
- Contrôle de fait
- Contrôle contractuel

### **2.1.1 Contrôle de droit**

Le système comptable financier, avec ses textes actuels, garde la même définition de la norme IAS 27 avant qu'elle soit révisée, par laquelle le contrôle se détermine par la simple sommation des droit de vote c'est pour cette raison on parle de contrôle de droit, la définition donnée par le SCF selon le décret exécutif n° 08-156 du 26/05/2008 portant SCF, le contrôle résulte de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une entreprise plus de 50%.

Il convient de signaler et dans la même longueur d'idée, la norme IFRS 10<sup>40</sup>a donné une nouvelle définition au pouvoir par l'imposition qu'il soit orienté vers les activités pertinentes.

Selon l'article 731 du code de commerce 1996 « une société est considérée comme en contrôlant une autre :

---

<sup>38</sup>Article 132 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant arrête 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.

<sup>39</sup> Il est à noter que la norme IAS27 « utilise le terme contrôle tout court pour désigner le contrôle total ou exclusif.

<sup>40</sup> IFRS10, Publiée par IASB Le 12 mai 2011, et homologuée par le règlement (UE) n° 1254/2012 le 29 décembre 2012.

- 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 un contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction de droit de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient pas directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

La société, qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés conformément aux aléas précédents, est appelée société Holding.<sup>41</sup>

Avec IFRS 10, il n'y a qu'une seule norme et plus de notion de majorité ni de seuil. Le contrôle est démontré quand trois critères sont présents ensemble :

- Le pouvoir sur l'entreprise (analyse des droits de vote) ;
- La capacité d'agir sur le rendement et ;
- L'exposition à ces rendements (analyse du mandat de gestion) ; cette analyse prend en considération plusieurs indicateurs, parmi lesquels la variabilité des risques, par rapport aux avantages, des indicateurs de dépense financière, opérationnelle, de management.<sup>42</sup>

### **2.1.2 Contrôle de fait**

Selon ce même concept en cas de détention de moins de 50% des droits de vote, mais sur la réalité l'entreprise en question c'est la seule qui a le pouvoir de diriger les activités, le pouvoir est acquis suite à des pratiques et des faits, la lecture de l'historique peut le montrer mais, il ne faut pas confondre avec le contrôle contractuel.

Le SCF a cité plusieurs cas de figure qui peuvent donner lieu à une situation de contrôle de fait lorsqu'une société dispose du pouvoir :

- De nommer ou de révoquer la majorité des membres de conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent ;

---

<sup>41</sup> Article 731 du code de commerce.

<sup>42</sup> Chantal CHARRERON, Michel FIRMAGNE, Sylvie GRILLET –BROSSIER, Edition organisation, 2013, Le bilan d'une banque, page 202.

- De réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent ;
- De disposer du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs.

Parfois la réalité économique sur l'apparence juridique se retrouve prévalue qui donne une sorte d'existence d'un contrôle de fait, la norme IAS27 incite aussi à tenir compte d'autre situations liées spécialement aux droits de vote potentiel exerçables ou convertibles tels que les options d'achats d'actions et les bons de souscriptions d'actions.

### Exemple

La société DAM a trois actionnaires A,B et C qui détiennent respectivement 57%, 41% ET 2%, l'actionnaire B détiens aussi des bons de souscription d'actions convertibles, si toutes si actions vont être exercées le droit de votre de B passera à 53% ;

Par voie de déduction, ce n'est pas A qui contrôle, mais c'est B qui contrôle.

### 2.1.3 Contrôle contractuel

En vertu d'une clause contractuelle établie en commun accord avec des actionnaires sous forme d'un pacte d'actionnaires, ou suite à une clause statutaire qui donne à l'entité consolidante, qui ne détient que la moitié ou au moins de la moitié des droits de vote d'une entreprise, le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entreprise.

Ce type de contrôle constitue un moyen de contrôle plus fragile que la détention directe ou indirecte de droits de vote.<sup>43</sup>

Voici un historique en normes IAS/IFRS qui n'a pas été pris en charge par le SCF du fait du décalage temporel entre son adoption et la version prise en compte et aussi à sa stagnation depuis son lancement.

Ce point concerne un nouveau type de contrôle, il s'agit d'un type de contrôle contractuel qui parfois qualifié de contrôle économique dont sa raison d'être est de faire face aux manipulations de certains groupes pour éviter d'opérer la consolidation des entités appelées ad hoc « spécial purpose entités » qui fonctionnent en pilotage automatique.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Bruno Bachy, Michel SION, Dunod Paris 2015, Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS, PAGE38.

<sup>44</sup> Selon SIC-12 une entité ad hoc est une entité créée pour réaliser un objectif limité et bien défini tels qu'une location ou une activité de recherche.

Selon SIC 12, la consolidation de la société ad hoc est prise à partir du moment où la décision de gestion prise par le groupe en contrepartie il percevait la quasi-totalité des avantages et supportait la majorité des risques.

Ce type de contrôle et au vu de l'introduction du terme en substance envoie directement à l'aspect économique qui se rattache directement au principe comptable la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

Après, de nouvelles directives de la norme IFRS 12 ont donné lieu à la suppression de l'interprétation SIC 12 et à l'introduction du concept entité structurée en obligeant de tenir compte des entreprises AD HOC dans la consolidation. Ce type d'entité se retrouve créée avec un pouvoir de gérer des activités pertinentes avec des rendements variables qui peuvent impacter la politique de la société mère du fait qu'elle est impliquée de façon concrétisée.

C'est la raison pour laquelle les normes IFRS notamment la norme IFRS 3 « regroupements d'entreprises » imposent de tenir compte de la notion de contrôle pour déterminer ce qui doit faire l'objet de consolidation ou déconsolidation.

### 2.2. Contrôle conjoint

Le contrôle conjoint se présente après avoir décidé en commun accord sur le partage du contrôle en s'impliquant mutuellement dans les politiques économiques et financières d'une entreprise créée par un nombre bien défini d'actionnaires ou associés comme critère ajouté au premier à savoir l'existence d'un accord sans donner importance aux droits de vote réellement détenus.

Selon la norme IAS31 "Participations dans des coentreprises" une coentreprise est le partage d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel ; cet accord existe lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles correspondantes à l'activité imposent le consentement unanime des parties partageant le contrôle.<sup>45</sup>

Selon le SCF les opérations faites en commun ou les communautés d'intérêt sont définies comme étant un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. L'enregistrement comptable devra suivre les clauses contractuelles de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.<sup>46</sup>

Le SCF, dans un passage destiné aux opérations faites en commun ou pour le compte des tiers sous l'intitulé « société en participation », a évoqué un certain nombre de conditions pour pouvoir tenir compte des opérations comptables en question :

---

<sup>45</sup>IAS 31.03 "Participations dans des coentreprises".

<sup>46</sup> Articles 131-1 A 131-4 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant 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.

- Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant ;
- Chacun des autres coparticipants enregistre en produits ou en charges uniquement la quote-part de résultat lui revenant ;
- Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant comptabilise en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs ;
- Lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.

Il découle des définitions du SCF qui restent trop condensées et en convergence avec l'ancienne norme IAS 31<sup>47</sup> "Participations dans des coentreprises" que le contrôle conjoint suppose :

- Partage de contrôle.
- Un accord contractuel.

### 2.2.1. Partage de contrôle

La signification du partage de contrôle renvoi vers un contrôle partagé même si les droits de vote ne sont pas en égalité sans que le contrôle soit pris unilatéralement par l'un des co-entrepreneurs, ce qui est essentiel c'est la répartition équitable du contrôle et l'aptitude d'exercer un contrôle conjoint.

Un partage du capital 60%-40% entre deux co-entrepreneurs peut, par exemple, être compatible avec une situation de contrôle conjoint si les pouvoirs de contrôle établis contractuellement sont répartis équitablement et permettent aux deux partenaires d'exercer un contrôle conjoint.<sup>48</sup>

### 2.2.2. Accord contractuel

L'existence d'un accord contractuel est une condition sine qua non pour qualifier l'existence d'une coentreprise et le contrôle conjoint qui en résulte.

---

<sup>47</sup> La norme IAS 31 a été supprimée et remplacée par IFRS 11 à compter du 01 janvier 2013

<sup>48</sup> MESSEKDJI Chafik, Maitriser Le SCF Guide De L'étudiant, Office Des Publications Universitaires 4-2019, Alger, Page 122.

Plusieurs pièces maîtresses peuvent être considérées comme justificatives probantes pour identifier l'accord et le qualifier comme étant un critère par excellence du contrôle conjoint, il s'agit à titre d'exemple des clauses inscrites dans le statut, dans les règlements de l'entreprise ou dans un contrat conclu entre les co-entrepreneurs.

Selon la norme IAS31I "Participations dans des coentreprises" l'accord contractuel traite les points suivants :<sup>49</sup>

- Les apports en capital des co-entrepreneurs ;
- Le partage du résultat, des charges et des produits entre les co-entrepreneurs ;
- Le planning ou le timing en termes obligations des communications financières ; etc.
- La possibilité d'identification du co-entrepreneur désigné comme gestionnaire ou gérant de la co-entreprise et qui agit en fonction des pouvoirs et prérogatives qui lui ont été donnés.

### 2.3. Partenariat

Revenant à l'historique des normes IAS/IFRS sur l'état d'avancement en termes de développement de la notion du contrôle conjoint. D'abord, le démarrage a été longuement expliqué et détaillé par la norme IAS31<sup>50</sup> "Participations dans des co-entreprises" avant l'arrivée de la norme IFRS 11<sup>51</sup>"Partenariats" qui a annulé et remplacé la norme IAS 31 avec de nouvelles définitions et détails importants.

Le contrôle conjoint selon la norme IAS 31 a donné lieu à la possibilité d'existence de trois catégories de partenariats, chacune à ses propres règles de définitions et de comptabilisation ; deux situations ont été développées par la norme :

- ✓ La première situation ne donne pas lieu à la consolidation ni à la création d'une entité juridique, il s'agit de deux cas :
  - Le premier cas à un lien avec l'activité de l'entreprise proprement dite, sa concrétisation se déclenche au moment de l'établissement d'un commun accord entre co-entrepreneurs par le fait qu'ils soient impliqués à une partie de l'activité selon un cheminement bien tracé et par l'utilisation de ses propres actifs et ressources avec prise en compte des

---

<sup>49</sup>IAS 31 10 IAS 31 "Participations dans des coentreprises" selon le règlement CE n° 1126/2008 qui reprend la version de l'IASB publiée en décembre 2003.

<sup>50</sup> Ias31 "Participations dans des coentreprises.

<sup>51</sup> IFRS 11Le 12 mai 2011, l'IASB a publié la norme IFRS 11 "Partenariats" a été homologuée par le règlement (UE) n° 1254/2012 du 11 décembre 2012. Elle remplace IAS31 "Participations dans des coentreprises" et SIC13 "entités contrôlées en commun".

charges de financement, enfin ; l'affectation des produits se fera selon un mode de répartition qui est nécessaire pour que chaque co-entrepreneur.

- Le deuxième cas se naît après avoir convenu entre des co-entrepreneurs pour une acquisition commune d'un actif ou un ensemble d'actifs en copropriété et avec un contrôle conjoint. Le but de l'existence de cet accord donne lieu d'une part au partage de l'opération d'acquisition du fait qu'elle dépasse largement la capacité financière individuelle de chaque co-entrepreneur en évitant de recourir au loyer qui pourra être exorbitant avec un impact assez important sur le résultat et d'autre part la procuration des avantages économiques futurs.
- ✓ La deuxième situation et selon le jargon utilisé par la norme IAS 31 se désigne sous l'appellation entité contrôlée conjointement par le fait qu'elle soit matérialisée par un commun accord entre un nombre limité des co-associés.

Après la norme IFRS 11 a introduit de nouveaux concepts notamment la définition des activités pertinentes qui par leurs existences affectent significativement l'activité de l'entreprise et demande a priori de se mettre en situation de consentement unanime entre les partenaires,<sup>52</sup> la nouveauté est introduite par la norme IFRS11 consiste à une distinction entre deux catégories de partenariats :

- La première dite co-entreprise qui consiste à un statut de partenariat au sens propre du mot du fait qu'elle a un lien directement avec l'actif net de l'entreprise émettrice des actions ;
- La deuxième catégorie dite activité conjointe regroupe les deux formes de partenariat au vue de la norme IAS 31 à savoir l'implication dans l'activité ou dans l'actif, le traitement comptable dans le cadre de cette partenariat se fera par l'affectation de la quote-part du résultat charges et produits et de l'actif ainsi que les dettes.

Le SCF garde les anciennes prescriptions des normes IAS/IFRS du fait qu'il n'a pas fait à ce jour aucun amendement.

### 2.4. L'influence notable

Comme son nom l'indique, la situation d'influence notable se présente au moment où l'entreprise détentrice d'action de 20% et plus sera présente dans le conseil

---

<sup>52</sup>Article B9 IFRS 11 "Partenariats» selon le règlement (UE) n° 1254/2012 du 11 décembre 2012 : L'exigence de consentement unanime signifie que toute partie exerçant un contrôle conjoint sur l'opération peut empêcher une autre partie, ou un groupe de parties, de prendre des décisions similaires (ayant trait aux activités pertinentes) sans consentement.

d'administration par l'exercice d'une influence notable à travers le pouvoir de participer aux décisions des politiques financières et opérationnelles de l'entreprise sans détenir le contrôle si ce n'est pas le cas ça devient seulement une participation. Dans ce cas, la transcription comptable se résume par la comptabilisation des dividendes et non pas une prise en compte en consolidation.

La norme IAS28 "Participations dans des entreprises associées et des coentreprises" définit l'influence notable comme étant le pouvoir de participer aux décisions des politiques financières et opérationnelles de l'entreprise sans toutefois exercer le contrôle de ces politiques.<sup>53</sup>

Cette définition cite deux points de grandes importances pour être en position d'influence notable :

- Le passage « pouvoir de participer » viens en sens inverses du « pouvoir de diriger » cité dans la définition de contrôle qui signifie que l'entreprise ayant une influence notable a son mot à dire, mais dans tous les cas de figure elle ne pourra pas être détentrice du pouvoir ;
- Le deuxième passage sous l'expression « sans toutefois exercer le contrôle » veut dire que le contrôle en exclusivité reste sous les mains des entreprises répondant aux critères cités dans les définitions du terme « contrôle exclusif ».

Par ailleurs, il est à noter que parfois et dans des situations purement exceptionnelles l'existence d'un taux moins de 20% pourra donner lieu à une situation d'influence notable du fait qu'un actionnaire pourra prouver qu'il exerce une influence notable.

Le SCF, dans un passage qui s'intitule « consolidation des entités associées » donnant la définition d'une société associée qui est ni une société constituée dans le cadre des opérations faites (contrôle conjoint) en commun ni une filiale (contrôle exclusif), a donné une série de situation donnant lieu à la situation d'influence notable :

- Détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote ;
- Représentation dans les organes dirigeants ;
- Participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques ;
- Transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> IAS28 "Participations dans des entreprises associées et des coentreprises" Le 12 mai 2011 a été publiée par l'IASB puis homologuée par l'Union Européenne homologuée par le règlement (UE) n°1254/2012 du 11 décembre 2012.

<sup>54</sup>L'article 132-11 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant 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.

Il convient de signaler qu'une entreprise ayant plus de 20% des droits de vote peut démontrer qu'elle n'exerce pas d'influence notable surtout dans le cas où le reste du capital est détenu par un seul actionnaire et vice versa la détention de moins de 20% des droits de vote peut être démontrée en situation d'exercice d'influence notable.<sup>55</sup>

### 3. Entreprises exclues du périmètre de consolidation

Partant des définitions qui font le renvoi aux différents types de contrôle à tenir compte lors de l'élaboration des comptes consolidés, à savoir le contrôle exclusif et le contrôle conjoint et aux fins de faire face aux situations de déconsolidation poussées par des groupes aux fins d'altérer l'image financière du groupe.

Dans ce contexte le SCF au même titre que les normes IAS/IFRS a fait la distinction entre trois situations susceptibles de provoquer une situation d'exclusion.

#### 3.1. Exclusion obligatoire

Le SCF dans son article 132-6 a imposé de ne pas tenir compte en consolidation et laisser en dehors des champs d'application, 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.<sup>56</sup>

Il convient de noter et contrairement aux entreprises individuelles la réglementation autorise, dans le cadre de la gestion des groupes, de centraliser la trésorerie excédentaire dans l'objectif de minimiser le coût financier ou pour rationaliser la gestion financière du groupe.

Selon ce qui précède, si la société mère a subi une perte :

- Du contrôle comme critère de contrôle exclusif suite à des événements exogènes, le SCF parle de restrictions sévères et durables qui signifie que la raison d'être de cette rupture de contrôle viens d'une puissance publique ou suite à une action en justice ;
- Du contrôle suite à de nouvelles clauses contractuelles entre associés ayant un lien avec les droits de vote ;
- Du pouvoir de participer dans les politiques financières et opérationnelles si sa position était en influence notable.

La remise en cause substantielle du contrôle cité par le SCF, n'a pas fait l'objet d'estimation qui donne aux groupes le droit d'instaurer une information pareille dans

---

<sup>55</sup> Bruno Bachy, Michel SION, **Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS**, Dunod Paris 2015, PAGE 48.

<sup>56</sup> SCF article 132-6 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant arrête 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.

leurs manuels de procédures portant sur le seuil de signification à prendre en considération et à partir duquel l'opération d'exclusion devra être déclenchée.

En effet, le SCF reste en divergence par rapport à la norme IAS27 qui a été révisée en décembre 2003 et qui impose de ne pas exclure du périmètre de consolidation une entité qu'elle continue à être contrôlée, du simple fait que cette entité se retrouve soumise à des restrictions durables et fortes qui limitent de façon importante sa capacité de transférer des fonds à la société mère. Donc, l'exclusion du périmètre de consolidation est conditionnée par la disparition pure et simple du contrôle ;

Face à cette politique, les entreprises concernées doivent être consolidées malgré les sévères restrictions.

### 3.2. Actifs Détenus En Vue De La Vente

Selon la norme IFRS5<sup>57</sup> « actif non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » il y a arrêt de tenir compte des actifs restant dans son champ d'application notamment les filiales acquises dans l'intention de les vendre dans un proche avenir ne dépassant pas l'exercice sous certaines conditions.

Dans ce cas de figure, la norme IAS27 version 2003 a aussi fait une avancée de telle sorte qu'elle soit en harmonie avec IFR5 en indiquant que les filiales concernées doivent être éliminées du périmètre de consolidation lorsque :

- IL y a existence d'indications que la filiale acquise est détenue exclusivement en vue de sa cession dans un délai de 12 mois ;
- La direction recherche activement un acquéreur.

Dans cette situation, le mode de comptabilisation renvoi vers une qualification de ces actifs comme étant des actifs détenus à des fins de transaction selon la norme IAS 39<sup>58</sup> « Instrument financiers, comptabilisation et évaluation » du fait que le contrôle semble être temporaire.

La même norme et en convergence avec les prescriptions de la norme IFRS 5 et si jamais l'opération de cession n'est pas réalisée dans le délai de 12 mois sauf cas qui sort du contrôle de l'entreprise, la consolidation de la filiale doit être réalisée à compter de la date d'acquisition.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> IFRS5 "Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées" Publiée dans le règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004.

<sup>58</sup>IAS 39<sup>58</sup> « Instrument financiers, comptabilisation et évaluation » publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004.

<sup>59</sup> Selon IFR3 regroupement d'entreprises : La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise.

Par ailleurs, le SCF a obligé de ne pas tenir compte les entités dans les actions ou les parts sociales sont acquises pour un but spéculatif dont la cession devra être effectuée dans un avenir proche.

### 4. Pourcentage De Contrôle Et Pourcentage D'intérêt

La relation entre la société mère et les sociétés contrôlées se mesure à la date de clôture et se caractérise en deux situations, l'une représente le pourcentage de contrôle et l'autre porte sur le pourcentage d'intérêt.

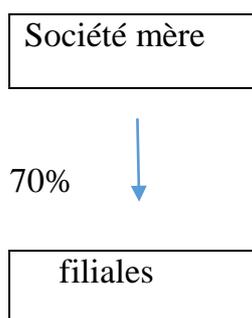
Le pourcentage de contrôle permet la disposition de la majorité des droits de vote, par contre le pourcentage d'intérêt implique la détention de la majorité du fonds social.<sup>60</sup>

#### 4.1. Le pourcentage de contrôle

Le pourcentage de contrôle est défini comme le critère approprié d'éligibilité qui sert pour la définition du périmètre de consolidation. Lequel il se mesure par le cumul des pourcentages de droits de vote détenus par la société mère dans les assemblées générales soit directement soit indirectement par l'intermédiaire des entités contrôlées à travers divers types de liaison juridique au sein du même groupe qui peuvent être de nature directe ou indirecte, l'exemple s'expose dans les situations du contrôle en réciprocité ou d'une manière circulaire.

#### Liaison directe

La liaison la plus simple à lire à travers l'obtention des droits de vote détenus par la société mère dans l'une des sociétés en dépendance directe, cette situation donne lieu à une égalité du droit de vote avec le pourcentage d'intérêt.



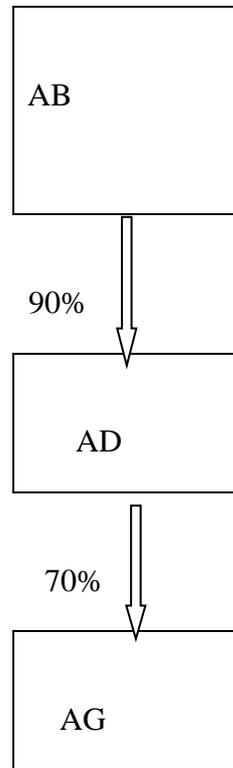
Dans ce cas de figure le pourcentage de contrôle de la société est égal au pourcentage d'intérêt par suite de l'existence d'une situation de liaison directe.

---

<sup>60</sup> Comptabilité es sociétés, KHAFRABI Md Zine, Berti Edition 1996, Page 87.

### 4.1.1. liaison indirecte

Cette situation se génère dans la mesure où l'entreprise mère interviendra dans le contrôle d'une société par l'une de ses filiales contrôlées exclusivement, ce qui signifie que la continuité du contrôle se présente via le maintien en position du contrôle exclusif.

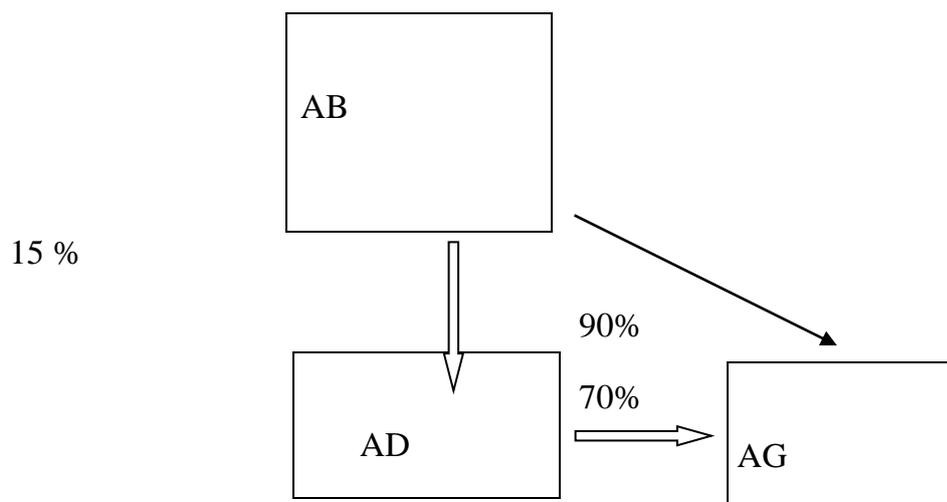


Cet exemple montre que la société AB contrôle d'une manière directe la société AD du fait qu'elle se retrouve en position de contrôle exclusif et aussi, cette situation lui permet d'exercer le contrôle et d'une manière indirecte sur la société AG.

### 4.1.2. Pluralité De Liaison

Dans une situation pareille la politique du groupe se trouve clairement affichée à travers la souscription des actions dans des sociétés qui font partie toujours du même groupe qui donne lieu à des liaisons en pluralité, le mode de détermination du pourcentage de contrôle se fera comme suit :

Le pourcentage détenu directement + le pourcentage détenu indirectement par le biais d'une filiale contrôlée exclusivement.



Dans cette situation le pourcentage de contrôle de la société AB dans la société AG se détermine comme suit :

70% de contrôle via AD + 15% de contrôle direct ce qui donne : 85 de contrôle

Il convient de signaler que les situations de contrôles exclusifs et l'influence notable ne sont pas tenues dans le calcul

### 4.1.3. Liaison Réciproque

Les situations de contrôle réciproque ne sont pas prises en compte dans le calcul du pourcentage de contrôle car, il s'agit d'une situation prévue par la politique du groupe pour renforcer le contrôle à travers les situations de contrôle en réciprocité ou de l'auto contrôle.

### 4.1.4. Liaison Circulaire

On parle de liaison circulaire dans la mesure où l'itinéraire à tenir compte pour le calcul des droits de vote se schématise d'une manière circulaire sans qu'il soit arrêté ou retourné à l'entreprise mère.

## 4.2. Le pourcentage d'intérêt

L'élaboration des comptes consolidés implique de se baser sur un critère financier à savoir le pourcentage d'intérêt qui indique à travers son nom la quote-part dans le résultat et dans les capitaux propres revenant au groupe aux de d'établir les comptes consolidés.

Le pourcentage d'intérêt montre la part de capital revenant à l'entreprise détentrice qui est la société consolidante d'une manière directe ou indirecte et ce dans le

périmètre de consolidation ; ce qui peut donner une situation différente par rapport au pourcentage du droit de vote qui sert pour la détermination du lien de dépendance entre la société mère et chaque société détenue et aussi des méthodes et du périmètre de consolidation.

### **Conclusion Du Chapitre II**

La consolidation s'avère plus qu'importante d'où l'existence d'un arsenal juridique très important pour faire face aux situations de montage visant de contrecarrer l'opération de consolidation en elle-même et aussi la consolidation dans ses objectifs favorise la qualité de l'information financière et donne plus d'assurance à ceux qui s'intéressent de près à la vie de l'entreprise. Car parfois l'information obtenue de l'entreprise individuelle peut induire celui qui l'utilise à des fins de prise de décision économique, donc la solidité du groupe pourra être un vecteur positif pour toutes les entreprises sous le contrôle de la société mère.

Dans ce chapitre, il a été aussi évoqué l'avancée en termes de textes régissant la consolidation sur le plan national et aussi sur le plan international. Ce qui montre que le cadre normatif du SCF marque un décalage dans la prise en charge de toutes les directives apparues après son adoption. Ceci pourra parfois engendrer des coûts supplémentaires aux entreprises qui doivent s'harmoniser avec le socle international, par le fait qu'elles sont soit des entreprises appartenant à des groupes internationaux soit des entreprises dépendantes d'une société mère en Algérie détenant des entreprises implantées à l'étranger dans un pays en convergence avec les actualités en matière des normes IAS/IFRS.

**Chapitre III**

**Méthodes, Processus De  
Consolidation Et Consolidation  
Des Operations Libellées En  
Monnaie Etrangères**

## **Introduction**

Le choix des méthodes comptables comme passage obligatoire sert pour une présentation avec une vision qui se rapproche à la réalité économique d'un groupe, et l'élaboration des comptes consolidés de l'ensemble des sociétés comme si elles n'en formaient qu'une seule.

Les principes de la consolidation reposent en priorité sur la notion du contrôle qu'à partir de laquelle la méthode de consolidation se trace, Chacune est édictée pour une situation bien précise dont la nature du pouvoir reste l'information de taille qui renvoie vers la méthode de consolidation à appliquer sachant pertinemment que chaque méthode a un impact sur l'information financière du groupe et par voie de conséquence sur la lecture des états financiers.

Il convient de dire que les méthodes comptables en matière de consolidation sont en étroite relation avec le mode du contrôle exercé par la société mère en fonction du degré de dépendance à chaque entreprise faisant partie de son périmètre de consolidation.

Il existe trois méthodes de consolidation :

- La méthode d'intégration globale applicable dans les situations de contrôle entre société mère et filles ;
- la méthode de la mise en équivalence et en l'absence de la notion de contrôle s'applique dans les situations d'influence notable, du fait que la société mère a le pouvoir de participer dans les politiques financières et opérationnelles sans détenir le contrôle. La méthode de mise en équivalence et avec les nouvelles directives des normes IFRS11 « partenariats » et IAS28 « participations dans des entreprises associées et des coentreprises »<sup>61</sup>s'applique aussi pour les situations de contrôle conjoint dans la mesure où l'accord donne lieu à une coentreprise, par suite de la suppression de la méthode de l'intégration proportionnelle qui s'appliquait auparavant dans des situations pareilles ;
- Enfin et dans le cadre des partenariats et si le contrôle conjoint donne lieu à la naissance d'une activité conjointe, cette situation est prise en compte dans les comptes consolidés en tenant compte de la quote-part dans le passif, actif, produits et charges.

---

<sup>61</sup>IFRS11 « partenariats » publiée du journal européen n°124/2012 en date du 11 décembre 2012.

Le fait déclencheur de la consolidation commence à compter de la date d'acquisition du contrôle par l'investisseur et cesse une fois que le contrôle est perdu.<sup>62</sup>

## **Section 1 : Méthodes de consolidation**

Faisant suite aux directives du cadre conceptuel et aussi du SCF les états financiers doivent être établis sur la base des principes comptables généralement reconnus<sup>63</sup>, en vertu du principe comptable la permanence des méthodes qui suppose que les états financiers doivent être comparables dans le temps et dans l'espace.

Le principe de comparabilité implique que les utilisateurs soient informés sur les méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financiers et de tous changements apportés à ces méthodes, ainsi que les effets de ces changements qui en résultent.<sup>64</sup>

Dans ce même contexte et à l'échelle consolidation, les états financiers consolidés doivent être établis sur des méthodes comptables et d'évaluation uniformes, dans le cas où une entreprise applique une méthode différente par rapport à celle adoptée dans le groupe les travaux de consolidation implique des retraitements et des ajustements aux fins d'assurer la conformité avec la politique du groupe.<sup>65</sup>

Dans la même longueur d'idée et aux fins d'aboutir à des états financiers consolidés, la prise en compte des charges et du produit devra se faire à compter de la date de l'acquisition du contrôle jusqu'à la cession du contrôle.

### **1. La méthode de l'intégration globale**

Après avoir détenir exclusivement le contrôle en tenant compte de toutes les situations qui peuvent naître par suite de diverses situations :

- Contrôle de droit
- Contrôle de fait
- Contrôle contractuel

Le bilan consolidé et peu importe le pourcentage de contrôle doit reprendre intégralement les éléments constitutifs des états financiers (les éléments d'actif, passif, charges et produits) de la société sous contrôle exclusif.

---

<sup>62</sup> Article 20 normes IFRS 10

<sup>63</sup> SCF loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financiers.

<sup>64</sup> Cadre conceptuel normes IAS/IFRS publié novembre 2003.

<sup>65</sup> IFRS 10 ARTICLE B87.

Toutefois, lorsque la filiale n'est pas contrôlée à 100% par la société mère, il va falloir faire apparaître dans le bilan consolidé la quote-part de richesse de la filiale intégrée qui n'appartient pas au groupe, appelée intérêt minoritaire.<sup>66</sup>

Le plan comptable national et dans son enrichissement en 1999 a fait l'apparition d'une série de lois notamment l'article du 09/10/1999 portant sur les modalités d'établissement et de consolidation des comptes du groupe.<sup>67</sup>

Le SCF et dans l'article 132-7 a imposé que dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés les entités sous contrôle exclusif doivent être consolidées suivant la méthode de l'intégration globale, puis il a énuméré la démarche à suivre au niveau du bilan et aussi au niveau du compte de résultat :

- 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 de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminées d'après les règles de consolidation ;
- Au compte de résultat, 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.<sup>68</sup>

Le traitement, de la conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères, est effectué selon la méthode du cours de clôture comme suit :<sup>69</sup>

- 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, toutefois pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisée.

---

<sup>66</sup>Françoise FERRE, Fabrice ZARKA, « **les comptes consolidés** » Edition Bréal, France, 2018, page 30.

<sup>67</sup> Selon l'article 02 l'intégration globale consiste intégralement au compte titres de participation de la société holding les comptes de bilan et de résultats des sociétés consolidées concernées pour établir le bilan et le tableau des comptes de résultats consolidés unique du groupe.

<sup>68</sup> Article 132-07 du Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant 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.

<sup>69</sup> Voir chapitre 3 pour plus de détail.

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

De ce fait, la méthode de l'intégration globale s'impose et la société consolidante devra tenir compte de tous les actifs et passifs de la société contrôlée comme s'il s'agissait de ses propres actifs et passifs, par contre les autres actionnaires sont qualifiés de minoritaires par leurs présences dans le financement de la filiale.

Le traitement comptable qui s'impose dans le cadre de l'application de la méthode de l'intégration globale impose de suivre des étapes dans l'ordre suivant :

- 1- Procéder à l'addition de la totalité des comptes du bilan et du compte de résultat de la société consolidante après retraitements éventuels, il convient de noter que l'opération de consolidation applicable devra prendre en compte la totalité des comptes de la société contrôlée qui est la filiale même si cette dernière n'est pas contrôlée à 100% ;
- 2- Eliminer des opérations intra-groupes, c'est-à-dire celles réalisées en réciprocité entre les entreprises qui font partie du même groupe ; l'élimination devra tenir compte des opérations quelle que soit la traduction comptable, avec un impact ou sans impact sur le résultat ;
- 3- Procéder à la répartition des capitaux propres et du résultat entre les intérêts de l'entreprise consolidante et les autres intérêts des autres associés ou actionnaires selon la nouvelle appellation de la norme IFRS 11 du compte comptable qui doit abriter <sup>70</sup>« Part des participations ne donnant pas le contrôle » appelée auparavant intérêt minoritaires, le SCF garde l'ancienne appellation il doit être amendé pour se converger aux normes internationales ;et
- 4- Enfin, éliminer les titres de participation des entreprises intégrées globalement dans le bilan consolidé.

Donc et par suite de ce qui précède, le bilan consolidé doit apparaître :

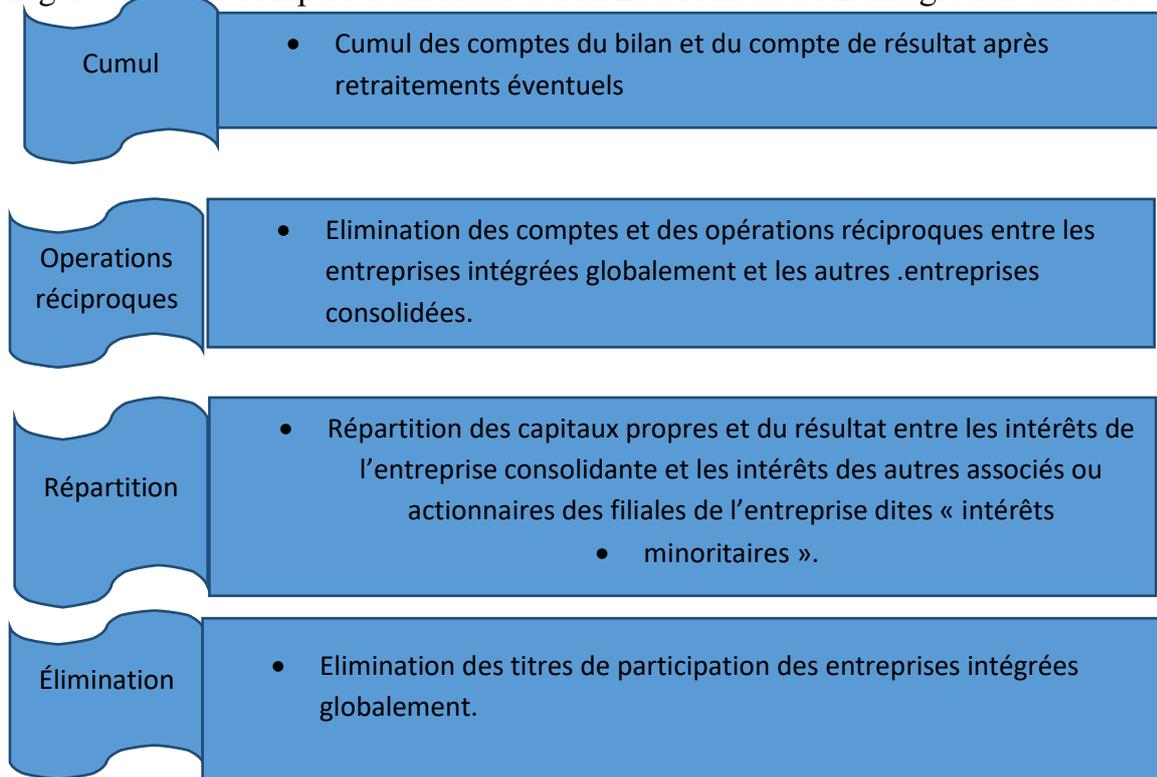
- Le capital de la société mère ;
- Le réserves consolidées qui totaliseront les réserves de la société mère avec la quote-part des résultats des exercices antérieurs cumulés au fil des années de la filiale et ce depuis sa première intégration dans les comptes consolidés ;
- Le total du résultat de la société mère avec la quote-part de sa filiale ;

---

<sup>70</sup> IFRS11 « partenariats » publiée du journal européen n°124/2012 en date du 11 décembre 2012.

- Le cumul des actifs et des dettes de la société mère et ses filiales pour la sommation des montants inscrits dans le bilan.
- Donc, la consolidation selon la méthode de l'intégration globale se résume en quatre Etapes :

Figure01 : Les Comptes Consolidés Selon La Méthode de L'intégration Globale



Françoise FERRE, Fabrice ZARKA, « les comptes consolidés » Edition Bréal, France, 2018, page30.

Faute d'information détaillant les cas particuliers qui peuvent se survenir en cours de vie du groupe et en moment de la préparation des comptes consolidés, le recours aux normes internationales notamment celles qui traitent la consolidation s'avère la meilleure solution.

L'exemple se pose dans le cas où il y a perte de contrôle, la comptabilisation de la participation conservée dans l'ancienne filiale devra se faire à sa juste valeur à la date de perte de valeur ;

La juste valeur doit être considérée comme étant :

- Soit la juste valeur lors de la comptabilisation initiale d'un actif financier selon IFRS9 ;
- Soit le coût lors de la comptabilisation initiale d'une participation dans une entreprise associée ou une coentreprise.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> IFRS 10 Article 25-B

### **1.1. Intérêts Minoritaires**

Dans l'actif net du bilan consolidé, les intérêts minoritaires doivent être identifiés séparément, ils doivent comprendre :

- Le montant des intérêts minoritaires à la date du regroupement d'origine selon, les prescriptions de la norme IFRS3 « regroupements d'entreprises » ;
- La part des minoritaires dans les capitaux propres cumulée depuis la date du regroupement.

### **1.2. Démarche De Consolidation**

Dans le cadre de l'application de la méthode de la consolidation intégrale, la démarche passe par trois étapes principales :

#### **1.3. Cumul des états financiers individuels**

Dans cette étape qualifiée de très simple après retraitement, l'opération comptable se fera en une simple opération d'addition des comptes du bilan et aussi des comptes de résultat.

#### **1.4. Elimination des participations**

Dans cette étape, la répartition des capitaux propres s'avère primordiale aux fins de faire la distinction entre :

- La part du groupe ;
- La part des autres actionnaires minoritaires.

Les capitaux propres contiennent :

- Le capital social
- Réserves
- Report à nouveau (résultat non distribués)
- Résultat de l'exercice ;L'écriture de répartition du résultat comptable en compte de résultat se fera comme suit :

Libellé	Débit	Crédit
- Résultat part de l'entreprise mère (société consolidante)	XXXX	
• Résultat part des minoritaires	XXXX	
• Résultat de l'entreprises consolidée		XXXX
(Répartition du résultat)		

L'écriture de répartition des capitaux propres dans le bilan se fera comme suit :

Libellé	Débit	Crédit
- Capital social société consolidée	XXXX	
- Réserves société consolidée	XXXX	
- Report à nouveau société consolidée	XXXX	
- Résultat société consolidée	XXXX	
▪ Capital social part sociétés consolidant		XXXX
▪ Réserves part sociétés consolidante		XXXX
▪ Report à nouveau part sociétés consolidante		XXXX
▪ Résultat part sociétés consolidante		XXXX
▪ Intérêts minoritaires		XXXX
(Répartition capitaux propres)		

### **1.5. Ecart De Consolidation**

Le jour de la première opération de regroupement, la prise de participation a été faite selon le coût d'acquisition.

La comptabilisation de la part de la société mère qui est la société consolidante devra passer par l'élimination du compte participations inscrit dans les états financiers individuels de l'entreprise mère, la différence représente un écart de consolidation qui est constitué de deux éléments :

- Écart de première consolidation apparu au moment de la première opération d'acquisition de la participation ;
- La part de la société mère cumulée en variation des capitaux propres de la filiale depuis l'acquisition de la participation.

### **1.6. Ecart De Première Consolidation**

L'opération de regroupement d'entreprises devra être passée par un certain nombre d'étapes pour déterminer le coût d'acquisition :

- L'identification de l'acquéreur ;
- Évaluation du coût du regroupement à sa juste valeur même si :

- ✓ C'est une acquisition par étapes ;
- ✓ Moins de 100% des titres sont détenus à la date de contrôle.
- Évaluation et comptabilisation du goodwill ou écart d'acquisition.<sup>72</sup>

Du moment que l'opération d'acquisition donne lieu à une relation entre société consolidante et société consolidée, dès le départ et lors de la première transaction, l'écart de première consolidation s'apparaît, lequel contient deux éléments selon la norme IFRS3 :

- Les plus-values latentes sur actifs identifiables de la filiale constatées au moment de la prise de contrôle dans le compte « écart d'évaluation », lesquelles doivent être ajoutées aux actifs concernés au moment de la consolidation ;
- Un goodwill ou écart d'acquisition représentant l'écart qui en résulte lequel se définit comme étant un élément incorporels non identifiable ;
- S'il est négatif donc il s'agit d'un badwill, si la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisés excède le coût du rapprochement d'entreprises, l'acquéreur doit :
  - Réestimer l'identification et l'évaluation des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables et l'évaluation du coût du regroupement ; et
  - Comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent subsistant après cette réévaluation.<sup>73</sup>

## **2. La méthode de mise en équivalence**

La quasi-totalité des étapes de la méthode de l'intégration globale ou proportionnelle sont applicables pour la méthode de la mise en équivalence notamment l'opération de retraitement de l'entreprise associée pour avoir homogénéisation en termes de méthodes comptables avec l'entreprise mère. Sauf que la méthode de mise en équivalence se distingue par le fait qu'elle ne fait aucun cumul des comptes de l'entreprise consolidée ni total ni partiel, selon le cas, il suffit de faire une évaluation des titres.

Donc, dans cette situation l'opération d'addition n'a pas de raison d'être du fait que cette méthode a pour objectif ultime d'aboutir à une estimation actualisée de la valeur de l'action loin de toute opération de consolidation telle qu'elle est conçue pour les deux autres méthodes.

---

<sup>72</sup>Selon la norme IFRS 3 « regroupements d'entreprises » le goodwill représente des Avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être individuellement identifiés et comptabilisés séparément.

<sup>73</sup>Article 56, norme IFRS3 "Regroupements d'entreprises" publié dans le règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004.

### Chapitre III : Méthodes, Processus De Consolidation Et Consolidation Des Operations Libellées En Monnaie Etrangères

L'adoption de cette méthode d'évaluation constitue donc une dérogation aux principes comptables du coût historique et de prudence puisqu'elle change d'une part la valeur d'entrée des titres de participation et qu'elle conduit éventuellement à enregistrer une plus-value sur ces titres de participations.<sup>74</sup>

#### 2.1. Traitement comptable

Généralement la comptabilisation selon la méthode de mise en équivalence et en faisant suite à la norme IFRS 3 « regroupements d'entreprises », le coût d'acquisition se compare avec le pourcentage d'intérêt en termes de capitaux propres, en plus de sa valeur, il contient aussi

- Les plus-values latentes sur actifs identifiable de la société associée au moment de l'acquisition ;
- Le goodwill ou écart d'acquisition pour la différence.

Dans la société mère initialement au moment de la prise de participation, l'écriture comptable suivante est enregistrée :

Libellé	Débit	Crédit
- Participation mise en équivalence	XXXX	
- Participation Ecart d'évaluation	XXXX	
- Participation Ecart d'acquisition	XXXX	
▪ Participation de l'entreprise consolidante dans l'entreprise consolidé		XXXX

Le compte de participation est scindé en trois sous comptes seulement pour avoir plus de détails sur les motifs qui ont donné à un paiement supérieur de la participation par rapport à son coût ; alors que la norme IAS28 a précisé que le goodwill, relatif à une entreprise associée, est inclus dans la valeur comptable de la participation, le SCF reste muet sur ce point

L'opération d'ajustement devra être suivie en permanence, l'impact peut être positif ou négatif, selon le cas à savoir le résultat bénéficiaire ou déficitaire de chaque exercice.

De telle sorte à chaque exercice la participation est augmentée, s'il y a augmentation en capitaux propres par suite d'une situation bénéficiaire, l'écriture comptable est la suivante :

<sup>74</sup> Michel MEAU, **exercices de comptabilité approfondie**, EDITION DUNOD, Paris 2006, page 83.

**Au bilan**

Libellé	Débit	Crédit
- Participation mise en équivalence <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Réserves consolidées</li> <li>▪ Résultat consolidé</li> </ul>	XXXXXX	XXXX XXXX

**Au compte de résultat**

Libellé	Débit	Crédit
- Résultat consolidé <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Part dans les résultats des entités mises en équivalence</li> </ul>	XXXXXX	XXXX

A partir du moment que l'écart de réévaluation est qualifié de compte de transition et d'information sur une réalité économique qui s'impose, sa gestion postérieure devra se faire conformément à la norme IAS16 "Immobilisations corporelles" qui édicte que l'écart de réévaluation, relatif à une immobilisation corporelle, est compris dans les capitaux propres peut être transféré directement dans les résultats non distribués lors de la décomptabilisation de l'actif.

Cela peut signifier le transfert intégral de l'écart de réévaluation lorsque l'actif est mis hors service ou sorti. Toutefois, une partie de cet écart peut être transférée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entité. Dans ce cas, le montant de l'écart transféré serait la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût initial de l'actif. Les transferts de la rubrique «écart de réévaluation» à la rubrique «résultats non distribués» ne transitent pas par le compte de résultat.<sup>75</sup>

Les parts des minoritaires doivent être corrigées à chaque présentation des comptes consolidés du fait que le bilan de l'entreprise associée n'apparaît pas ni les plus-values latentes ni le goodwill, voici les écritures comptables qui s'imposeront :

---

<sup>75</sup>Article 41 de IAS 16 "Immobilisations corporelles" publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004.

**Au bilan**

Libellé	Débit	Crédit
- Résultat consolidé	XXXXXX	
- Réserves consolidées	XXXXXX	
▪ Participation Ecart d'évaluation		XXXXXX
▪		
• Participation mise en équivalence	XXXXXX	
• Ecart d'évaluation		XXXXXX
• Ecart d'acquisition		XXXXXX

Aussi, le résultat doit être corrigé pour tenir compte de l'amortissement

**AU COMPTE DE RESULTAT**

Libellé	Débit	Crédit
• Part dans les résultats des entités mises en équivalence	XXXXXX	
• Résultat consolidé		XXXX

Il convient de noter que la méthode de la mise en équivalence s'applique aussi pour les cas des co-entreprises (joint-ventures), conformément à la norme IAS 28.

**2.2. Caractéristiques de la méthode de la mise en équivalence**

La simplicité de la méthode de l'équivalence se réside dans son caractère de réévaluation continue de la participation sans passer en revue tous les éléments d'actif et de passif et aussi sa facilité en termes de comptabilisation au vu du nombre d'écritures comptables comparativement à la méthode de l'intégration globale ou celle proche à l'intégration proportionnelle.

Il est à noter que l'application de la méthode de la mise en équivalence avec les mêmes règles qui était applicables depuis l'ancien référentiel à savoir le PCN, qui peut renvoyer vers une réévaluation déjà appliquée, selon la méthode de réévaluation imposée par les IFRS et le SCF.

### **3. La Méthode La Consolidation Proportionnelle Et Le Contrôle Conjoint**

La méthode de l'intégration proportionnelle suit les mêmes étapes de la méthode de l'intégration globale, la seule différence se retrouve dans l'affectation au prorata des sommes appartenant à la société mère, selon le pourcentage de contrôle.

Le SCF, dans ses textes, n'a pas évoqué expressément la méthode d'intégration proportionnelle, mais il a édicté que lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les co-participants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.<sup>76</sup>

Conformément à la norme IAS31 l'intégration proportionnelle est une méthode de comptabilisation selon laquelle la quote-part d'un co-entrepreneur dans des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du co-entrepreneur ou elle est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du co-entrepreneur.<sup>77</sup>

Pour déterminer le mode de comptabilisation à appliquer, il est nécessaire de définir d'abord le contrôle conjoint qui est le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique organisée sous forme d'entité.

Selon le SCF l'enregistrement comptable dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable adoptée par les co-participants.

La SCF, au même titre que les IFRS, a évoqué deux organisations de partenariat chacune nécessite une méthode de consolidation et un traitement comptable selon le cas, il s'agit :

- Des activités contrôlées conjointement joint opération ;
- Les entités contrôlées conjointement, coentreprise ou joint-venture.

#### **3.1. Des activités contrôlées conjointement joint opération**

Dans le cas d'une activité contrôlée conjointement suite à un accord établi entre deux parties qui pourra avoir soit un accord sur un actif contrôlé conjointement ou un accord sur une activité contrôlée conjointement, la comptabilisation se fera d'une manière proportionnelle, la norme IFRS11 stipule de comptabiliser la quote-part d'actifs,

---

<sup>76</sup> SCF 131.4

<sup>77</sup> Article 03 de la norme IAS31 « participation dans des coentreprises », qui a été annulée et remplacée par IFRS11 publiée par IASB le 12 mai 2011.

passifs, charges et produits sans citer le nom de la méthode, mais ce cheminement est proche de la méthode proportionnelle.

Dans ce cas de figure le SCF se converge parfaitement, il cite dans les articles 131-1 et 131-2 en faisant la distinction entre les deux situations activités conjointes ou le contrôle conjoint sur un ou plusieurs actifs.

### **3.2. Activités contrôlées conjointement**

Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant. Chacun des autres coparticipants enregistre en produits ou en charges uniquement la quote-part de résultat lui revenant.<sup>78</sup>

### **3.3. Actifs contrôlés conjointement**

Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant comptabilise en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.<sup>79</sup>

Il convient de signaler que la norme IFRS 11 « partenariat » à regrouper les deux situations en une seule situation sous l'appellation « l'activité conjointe ou joint-venture ».

De ce fait et dans le cadre des co-entreprises donnant lieu à une activité conjointe, la méthode de comptabilisation des actifs, passifs, charges et produits doit se faire d'une manière proportionnelle en tenant compte des clauses prévues dans l'accord contractuel, le cheminement comptable à suivre est le suivant :

- Élimination des opérations intra-groupe aux même titre que toutes les entreprises qui font partie du même périmètre de consolidation ;
- Intégration dans le bilan consolidé uniquement la quote-part prévue dans l'accord contractuel ;
- Elimination des titres de participation.

La norme IFRS 11 partenariat à énumérer les opérations à comptabiliser dans le cadre d'une activité conjointe par le coparticipant, il s'agit de comptabiliser :

- Ses actifs, y compris sa quote-part des actifs détenus conjointement, le cas échéant ;

---

<sup>78</sup> Article 131.1 SCF

<sup>79</sup> Article 131.3 SCF

- Ses passifs, y compris sa quote-part des actifs détenus conjointement, le cas échéant ;
- Les produits qu'il a tirés de la vente de sa quote-part de la production générée par l'activité conjointe ;
- Sa quote-part des produits tirés de la vente de la production générée par l'activité conjointe ;
- Les charges qu'il a engagé , y compris sa quote-part des charges engagées par l'activité conjointe le cas échéant.<sup>80</sup>

De ce qui précède, l'activité conjointe peut avoir des situations où le partenaire en plus de l'affectation proportionnelle selon la quote-part dans l'activité conjointe, il comptabilise aussi, les actifs et les passifs détenus totalement et ce globalement avec une affectation des charges et des produits y afférents, ce qui implique à tenir une comptabilité analytique avec des clés de répartition et d'affectation des charges dans l'objectif de se rapprocher à la réalité économique. La prise en compte des charges, des produits, actifs et passifs doit se faire en conformité aux normes IFRS qui s'imposent.

#### **3.4. Les entités contrôlées conjointement coentreprise ou joint-venture**

La co-entreprise est définie comme étant un partenariat donnant lieu à une création d'une entreprise dont les partenaires ont droit et obligation sur l'actif net.

Le SCF garde les prescriptions de la norme IAS31 est stipulé que lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les co-participants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.<sup>81</sup>

Contrairement au SCF la norme IFRS 11 «partenariat, impose de comptabiliser les coentreprises selon la méthode de mise en équivalence contrairement à ce qui se passe selon les directives de la norme IAS31, la norme exige qu'un co-entrepreneur doive comptabiliser ses intérêts dans une coentreprise à titre de participation, selon la méthode de mise en équivalence conformément à IAS28 participations dans des entreprises associées et des co-entreprises sauf cas exceptionnel.<sup>82</sup>

L'absence du contrôle dans le cas des co-entreprises, les intérêts qui en résultent doivent être comptabilisés selon la norme IFRS9 « instruments financiers ».

---

<sup>80</sup>Article 20 de IFRS11 « partenariats » publiée de le journal européen n°124/2012 en date du 11 décembre 2012.

<sup>81</sup> SCF article 31.4

<sup>82</sup> Article 24 d'IFRS11 « partenariats » publiée du journal européen n°124/2012 en date du 11 décembre 2012.

## **Section 2 : Processus de consolidation**

Tout un chantier comptable devra se lancer aux fins d'arrêter des états financiers consolidés, c'est la raison pour laquelle l'une des conditions primordiales de la consolidation est de viser une convergence parfaite en application des règles d'évaluation et de présentation prescrites par la réglementation comptable, choisies et mises en place par la société mère, cette étape est s'appelée homogénéisation des règles.

La raison d'être de ce passage obligatoire est dû à une diversité des règles applicables d'une entreprise à une autre avec des états financiers élaborés qualifiés de non homogènes, parfois ceci est dû à l'existence dans le périmètre de consolidation à des entreprises nationales et internationales avec des réglementations différentes régissant la tenue comptable.

C'est pour cette raison que la réussite de la présentation des états financiers consolidés impose un préalable organisationnel par la conception d'un manuel de procédure spécifique à la consolidation dans lequel sont définies toutes les règles d'évaluation et de présentation adoptées par le groupe.

Après déterminer le périmètre de consolidation dans lequel sont répertoriés les entreprises qui devront être consolidées ainsi que le type de contrôle par la société mère sur chacune des entreprises faisant partie du groupe pour pouvoir appliquer la méthode consolidation qui correspond en conformité à la réglementation en vigueur notamment les articles du SCF qui les traitent. L'aboutissement aux états financiers consolidés tiendra compte aussi le pourcentage d'intérêt pour informer sur la part d'intérêt de chacune des entreprises du groupe.

Aboutir aux états financiers consolidés devra suivre un processus répondant aux directives du SCF qui inspire ses règles des normes IAS/IFRS.

### **1. Les Retraitements D'Homogénéisation**

L'une des nouveautés introduites par les normes IAS/IFRS et l'application du principe de comparabilité et aussi le SCF dans son article<sup>83</sup> qui édicte que les états financiers doivent être établis sur la base des principes homogènes d'évaluation et de présentation aux fins de pouvoir procéder aux comparaisons nécessaires et aboutir à des conclusions favorisant les décisions économiques.

---

<sup>83</sup> Article 22 du SCF.

Dans le cadre des travaux de consolidation, ce passage s'avère obligatoire et l'élaboration des états financiers consolidés ne peut se faire sans les retraitements d'homogénéisation du fait que chaque entreprise applique ses propres règles, mais dans le cadre de la consolidation tout est appelé à disparaître pour l'unification du langage comptable, la convergence devra se faire avec celui du groupe.

L'homogénéisation suivra le référentiel comptable du pays de consolidation faute d'une convergence parfaite avec les normes internationales comptables, le cas de notre pays c'est les prescriptions du SCF qui priment, du fait que ce dernier marque un nombre assez important de divergences avec les normes internationales régissant la consolidation et aussi celles ayant relation avec les règles d'évaluation, de comptabilisation et de divulgation d'informations financières.

Pour pouvoir cibler les situations qui peuvent être qualifiées comme fait déclencheur d'une opération d'harmonisation, il est à se référer aux directives du SCF surtout celles donnant aux entreprises des options en termes d'évaluation, de comptabilisation et aux informations à fournir. Ce passage facilite la réussite des opérations d'homogénéisation du fait que chaque entité appartenant au groupe et peu importe le degré du contrôle et la méthode de consolidation qui s'en suit pourra, et dans le cadre dans son autonomie de gestion, avoir ses propres règles comptables et qui ne sont pas forcément en adéquation avec la politique du groupe.

Il est à noter que les pays tels que ceux de l'union européenne ou qui ont adopté les normes IAS/IFRS seulement pour les entreprises cotées en bourse et pour les groupes qui doivent soumettre aux lois régissant la consolidation. Alors que les sociétés individuelles sont toujours gérées avec l'ancien référentiel et dont le basculement vers les normes IFRS se fera au fur et à mesure et graduellement.

Par contre, le SCF s'applique pour toutes les entreprises individuelles ou dans le cadre du groupe qui minimise le coût des opérations de retraitement ayant un lien avec les normes IFRS. Voici quelques exemples qui sont toujours examinés dans le cadre des opérations de consolidation et faisant retraitement systématique alors selon notre cas à savoir le SCF ce traitement n'a pas de raison d'être pour la simple raison que les mêmes règles qui s'applique pour le groupe sont aussi applicables dans le cadre de la comptabilité individuelle. Il suffit seulement de faire un effort de mise à jour, car le traitement pourra être nécessaire si le groupe contient une entreprise faisant partie d'un autre pays :

- Le cas du contrat de location financement est applicable pour les deux catégories qui évite le retraitement ;
- Le cas des subventions publiques ;
- Les contrats à long terme ;

- Les frais préliminaires<sup>84</sup> du fait que le SCF a exigé de les considérer comme des actifs fictifs ou de non valeurs.

Le travail de retraitement et pour qu'il aboutisse à une situation d'homogénéisation doit prendre en compte deux points essentiels :

- Les sociétés consolidées doivent arrêter leurs états financiers à la même date de l'entreprise consolidante ;
- L'évaluation des éléments du bilan et du compte de résultat des sociétés consolidées au moment de l'élaboration des états financiers consolidés doit se faire selon les mêmes méthodes adoptées par le groupe ;

Les retraitements d'homogénéisation doivent être appliqués à toutes les entreprises dépendantes au périmètre de consolidation et peu importe la méthode de consolidation adoptée.

### **1.1 Le Mode D'Amortissement Et Les Durées D'utilités**

Le SCF au même titre que la norme IAS16 « immobilisations corporelles » a imposé de réexaminer chaque date de clôture le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle,<sup>85</sup> le choix de la méthode peut générer une divergence par rapport aux méthodes adoptées par la société mère, qui nécessite certainement un travail d'homogénéisation dans le cadre des travaux de consolidation.

C'est vrai que le travail d'estimation de la durée d'utilité et le mode d'amortissement est qualifié d'une estimation qui n'a aucun lien avec les méthodes comptables qui doivent être homogènes avec la politique du groupe.<sup>86</sup>

Pour les durées d'utilité, la valeur résiduelle et le mode d'amortissement, c'est un travail d'estimation pure est simple qui ne devra pas être retraité et les informations des entreprises faisant partie du périmètre de consolidation sont requises sous réserve qu'elles soient homogènes avec la politique du groupe surtout le mode d'amortissement pour permettre la comparabilité. La norme IAS16 et le SCF ont imposé de comptabiliser les amortissements, selon une même méthode applicable pour la même catégorie, ce qui signifie que l'information ne pourra pas avoir des dotations comptabilisées selon différentes méthodes et ce dans la même catégorie.

---

<sup>84</sup> Le plan comptable national du 23 juin 1975 définit les frais préliminaires comme étant : « les frais engagés au moment de la création de l'entreprise, de l'acquisition des moyens permanents d'exploitation, ainsi que les frais relatifs à son développement ou perfectionnement de son activité ».

<sup>85</sup> Article 121-8 SCF.

<sup>86</sup> Article 51 IAS16 publiée dans le règlement CE n° 2238/2004 du 29 décembre 2004.

**Chapitre III : Méthodes, Processus De Consolidation Et Consolidation Des Operations  
Libellées En Monnaie Etrangères**

---

L'exemple peut se poser si l'entreprise individuelle applique le mode dégressif pour comptabiliser les amortissements alors et au sein du groupe dans le cas pareil c'est le mode linéaire qui s'applique.

L'obligation de passage d'une méthode à une autre méthode favorisera une lecture homogène des états financiers consolidés, si on suppose que l'opération de retraitement donne lieu à un amortissement inférieur dans la société mère au cours de l'exercice et aussi au début de l'exercice en tenant compte du solde existant.

Donc, l'opération de retraitement devra se faire dans les comptes de la société consolidée pour permettre le passage en trois écritures comptables :

Au bilan d'ouverture :

Libellé	Débit	Crédit
- 106 Réserves consolidées ▪ 28 Amortissement des immobilisations	XXXXX	XXXXX

Au compte de résultat

Libellé	Débit	Crédit
- 120 Résultat ▪ 68 Dotations aux amortissements	XXXXX	XXXXX

Au bilan

Libellé	Débit	Crédit
- 28 Amortissement des immobilisations ▪ 120 Résultat	XXXXX	XXXXX

L'impact de l'impôt différé à tenir compte selon les règles applicables dans la société consolidante.

### **1.2. Les Modes D'évaluation**

Chaque entreprise faisant partie du périmètre du groupe est souveraine dans ses choix tout en respectant la réglementation et visant aussi la réalité économique, de ce fait, l'existence des différences en termes de méthodes d'évaluation entre société mère et sociétés individuelles est considéré comme un phénomène normal, d'où l'imposition par les règles de consolidation d'élaborer des états financiers consolidés en conformité avec les règles inscrites dans le manuel de consolidation.

Le SCF donne en plusieurs fois le choix aux entreprises entre deux méthodes d'évaluation, parfois on se retrouve avec une méthode considérée comme favorisée ou préférentielle et l'autre comme alternative, l'exemple se retrouve dans le cas de la gestion des immobilisations corporelles ou incorporelles ou le normalisateur national donne le choix entre la méthode du coût historique et la méthode de réévaluation.<sup>87</sup>

Le recours aux options offertes par le SCF peut marquer des différences entre entreprises du même groupe et aussi par rapport à la société mère qui nécessite d'adapter la comptabilité de la société consolidée au moment de l'établissement des états financiers consolidés, de telle sorte le passage devra se pencher en priorité vers les règles applicables par le groupe notamment la société mère qui chapeaute l'opération de consolidation.<sup>88</sup>

La norme IAS16 impose de ne pas avoir dans le même bilan des valeurs du même groupe évaluées selon deux méthodes ce qui va impacter les analyses dans le temps et remettre en cause le principe de comparabilité et donner aux entreprises la faculté de sélectionner selon leurs intentions, c'est pour cette raison le travail de consolidation doit se faire conformément à la réglementation et selon la politique interne du groupe.

### **1.3. L'évaluation Des Stocks**

Donnant toujours la primauté à la réalité économique et en connaissance des spécificités du marché, chaque entreprise retenue dans le périmètre du groupe gère ses sorties de stocks selon la méthode jugée porteuse d'informations économiques, loin de toute considération de la politique du groupe en matière de consolidation.

---

<sup>87</sup>Article 120-20 SCF

<sup>88</sup> IAS16.36 immobilisations corporelles : lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévalué.

### Chapitre III : Méthodes, Processus De Consolidation Et Consolidation Des Operations Libellées En Monnaie Etrangères

---

De ce qui précède et à titre d'exemple on peut se retrouver par deux méthodes de sortie des stocks divergentes entre entreprises et la société mère l'une applique la méthode CMP et l'autre applique la méthode FIFO<sup>89</sup> ou premier entré premier sorti. Donc, pour procéder aux retraitements requis aux fins d'Homogénéiser avec ce qui se passe dans le groupe, il est nécessaire de comparer la situation des deux stocks en début d'exercice et à la fin de l'exercice selon les deux méthodes, en traçant un tableau :

<b>Désignation</b>	<b>Stocks selon méthode CUMP</b>	<b>Stocks selon méthode FIFO</b>	<b>ECART</b>
Stock Début De Période	Solde En Valeur	Solde En Valeur	Ecart En Valeur
Stock Fin De Période	Solde En Valeur	Solde En Valeur	Ecart En Valeur

Si on suppose que la société mère applique la méthode FIFO et la société consolidée qui est une filiale applique la méthode CUMP et les soldes des stocks en début et à la fin de la période montre une situation positive dans la société consolidée.

Les retraitements qui doivent être comptabilisés sont les suivants :

Retraitement stock début de période

Libellé	Débit	Crédit
- 60 achats consommés <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 106 réserves F</li> <li>▪ 692 imposition différée actif</li> </ul>	XXXXXX	XXXXXX XXXXXX

#### 1.4. Les Coûts D'emprunt

Le SCF garde toujours l'ancienne version de la norme IAS23 « coûts d'emprunts » on donnant la faculté aux entreprises de choisir entre deux méthodes, l'une préférentielle

---

<sup>89</sup>La méthode LIFO a été supprimée selon les directives du SCF qui se converge avec la norme IAS 2 « stocks » dans l'objectif de faire apparaître dans le bilan seulement les stocks ayant des valeurs plus récentes on visant la réalité économique et on donnant la primauté au bilan par rapport au compte de résultat.

et l'autre est alternative, soit on comptabilise la charge liée aux coûts d'emprunt dans le compte de résultat comme étant une charge irréversible ou soit on opte pour son incorporation si l'actif est qualifié d'éligible.<sup>90</sup>

Le choix pourra être différent par rapport à l'entreprise mère et pourra donner lieu à deux modes de comptabilisation qui nécessite un traitement dans la cadre de l'harmonisation avec ce qui se passe dans le groupe.

### **1.5. Impôts Différés**

Le concept de l'impôt différé a été introduit par les normes IFRS dans l'objectif de tenir compte de l'impact impôt au cours de l'exercice de sa naissance même si son dénouement est différé. Ceci est valable du fait que la charge et le produit qui en résulte sont comptabilisés simultanément. Donc et après plusieurs réflexions par les normalisateurs internationaux sont rendu compte qu'un résultat se rapprochant à la réalité économique doit prendre, outre la charge ou le produit, son impôt pour pouvoir rattacher à l'exercice aussi son impact d'impôt même s'il est différé, ce qui compte c'est la naissance de la charge ou le produit, la liquidation rentre dans les opérations de trésorerie proprement dites.

La norme IAS 12 "Impôts sur le résultat"<sup>91</sup> au même titre que le SCF a fait la distinction entre trois situations marquant la relation avec la fiscalité :

- Une situation de convergence parfaite par le fait que la charge et le produit comptabilisés sont en adéquation avec les règles fiscales ;
- L'autre situation marque une situation de divergence totale du fait que la fiscalité refuse catégoriquement la déductibilité de la charge ou l'imposition du produit, l'exemple des amendes et pénalités ;
- La dernière situation concerne les situations génératrices d'impôts différés du fait que la fiscalité accepte le fonds et la forme, la seule différence se constate en termes de date de liquidation.

C'est cette dernière situation qui pourra faire des opérations de retraitements entre la comptabilité au sein de la société consolidée et la société consolidante, plusieurs situations peuvent être à l'origine de ce chevauchement d'un traitement à un autre traitement. Particulièrement ceci pourra être la cause des différences constatées entre méthodes comptables au sein de la société mère et la société consolidée telles que les méthodes d'évaluation des stocks et des immobilisations corporelles ou incorporelles.

---

<sup>90</sup> La norme IAS23 a définie l'actif éligible comme étant un actif qui nécessite une longue période de prédation avant qu'il soit vendu ou utilisé.

<sup>91</sup> "Impôts sur le résultat «publiée dans le règlement CE n°1725/2003 du 29 septembre 2003.

La norme IAS27 dans l'ancienne version stipule que si une entité du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires.

Les ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés. ».<sup>92</sup>

Les critères d'activation, notamment la probabilité d'augmenter les avantages économiques futurs, sont aussi pris en considération pour les actifs d'impôts différés, selon la norme la comptabilisation d'impôt différé est conditionnée par l'existence d'un résultat fiscal bénéficiaire ultérieur sur lequel les actifs d'impôts différés vont être recouverts.

## **2. Elimination Des Opérations Intra-Groupe**

Les opérations réalisées entre entreprises du groupe doivent être annulées en contre passation, car les règles de la consolidation impliquent de tenir compte uniquement les opérations réalisées en dehors du groupe.

Parfois, il faut tenir compte en prorata selon la quote-part de chaque entreprise si l'opération de consolidation concerne un contrôle conjoint comptabilisé d'une manière proportionnelle.

Après les opérations de retraitement, le processus de consolidation se déclenche systématiquement soit à travers un cumul des mouvements ou une consolidation par les soldes, la finalité consiste à aboutir à des états financiers favorisant l'information de création de richesse seulement avec les tiers.

### **2.1. Régularisation des opérations intra-groupe**

L'objectif primordial attendu de la consolidation est d'aboutir à des états financiers des entreprises consolidées comme s'il s'agissait d'une seule entreprise, ce qui intéresse c'est la vision du groupe c'est pour cette raison que toutes les opérations réalisées entre entreprises dépendantes du périmètre de consolidation doivent être éliminées du fait que les opérations en elles-mêmes ne sont pas créatrices de richesse, donc, la priorité est donnée aux opérations réalisées avec les tiers.

Il convient de signaler que l'opération de l'élimination des comptes intra-groupe concerne uniquement ceux arrêtés selon la méthode de consolidation globale ou selon celle rapprochant à la méthode de l'intégration proportionnelle et le travail

---

<sup>92</sup> IAS27 Article 29.

d'élimination n'a pas d'impact sur le résultat consolidé du fait qu'il se fait en réciprocité, il touche en même temps, les comptes du bilan et les comptes de résultats.

Les entreprises au sein du groupe doivent marquer preuve de suivi de la politique du groupe notamment le respect du manuel de procédures de la consolidation, car le rapprochement et l'élimination des opérations de consolidation doivent se faire dans le cadre des opérations courantes du groupe.

L'élimination des opérations intra-groupe réalisées en réciprocité devra se faire selon le cas de dépendance, s'il s'agit d'une relation entre une entreprise consolidée selon la méthode de l'intégration globale, ou selon un pourcentage s'il s'agit d'une société associée, l'élimination devra se faire selon le pourcentage d'intégration.

Dans la mesure de l'existence des opérations réciproques entre deux sociétés consolidées selon le pourcentage de détention, il est à tenir compte le plus faible des deux pourcentages.

## **2.2. Opérations de clôture achats ou ventes**

Parfois, les travaux de clôture comptables, peuvent donner lieu à des opérations de ventes ou d'achats entre entreprises du groupe coïncidant avec la date de clôture. Ce type d'opération et faute d'un suivi rigoureux peut être enregistré au niveau de l'entreprise réalisatrice de l'opération de vente par contre la deuxième entreprise se retrouve dans une situation d'ignorance au moment de la consolidation, qui marque une discordance qui doit faire l'objet de la comptabilisation et l'élimination de la dette et la créance selon le cas à la date de clôture pour assurer la confirmation des soldes.

## **2.3. Paiement en circulation**

Seul l'état de rapprochement bancaire peut montrer qu'une dette a été réglée et la deuxième société n'a pas tenu du fait que l'information n'a pas été arrivée en temps réel, le paiement doit être comptabilisé dans le cadre des travaux de consolidation.

## **2.4. Omissions**

En l'absence des analyses en continuité et en réciprocité, les travaux de rapprochement peuvent donner lieu à des situations des omissions ou de doubles emplois, lesquelles doivent être régularisées dans le cadre des travaux de consolidation pour éliminer leurs impacts des opérations intra-groupe.

## **2.5. Elimination Des Pertes Et Des Profits Internes**

L'exercice de l'activité de l'entreprise peu importe son emplacement dans le groupe peut donner lieu à des opérations ayant un lien avec le résultat et en liaison directe avec les entreprise du groupe, il s'agit à titre d'exemple :

- Des ventes et des achats avec impact sur des résultats qualifiés de fictifs selon le vocabulaire de la consolidation ;
- Des cessions internes donnant lieu à des plus ou moins-values entre sociétés de groupe ;
- Les dividendes reçus de la part des sociétés du groupe.

Lorsqu'une transaction interne est conclue aux conditions normales du marché et qu'elle aboutit à une perte pour le vendeur, on peut considérer qu'elle est définitive puisque le résultat aurait été le même si l'acheteur n'avait pas appartenu au groupe, le principe de prudence impose alors de maintenir la perte.<sup>93</sup>

## **3. Elimination des titres**

Peu importe la méthode de la consolidation appliquée selon le cas, les éléments d'actifs et de passif de la société consolidés doivent être substitués en capitaux propres en faisant apparaître la part des minoritaires.

Pour les entreprises traitées selon la méthode de mise en équivalence il est à substituer à la valeur comptable des titres.

### **3.1. Elimination des titres des entreprises intégrées globalement**

Le processus de consolidation devra se limiter in-finie à un passage qui représente la phase la plus importante de la consolidation il s'agit du partage du compte du résultat et des capitaux propres, dans le cadre de l'intégration globale plusieurs situations peuvent être se présentées :

- Une situation de consolidation pure et simple par le fait de l'existence d'une participation entre société consolidante et société consolidée qualifiée de directe et simple ;
- Une situation de participation en cascade ;
- Une situation de participation circulaire.

Chacune des trois situations à ses propres règles de consolidation.

---

<sup>93</sup> Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales (I.A.S)**, Edition Economica 1996, Page 345.

Dans les situations simples aucune difficulté à enregistrer en matière de consolidation, par contre dans les deux autres situations, il est nécessaire de procéder :

- Soit à une consolidation par palier dont la réalisation doit se faire par palier ;
- Soit globalement qui nécessite un effort considérable et une maîtrise des techniques de consolidation, une fois que l'addition ou le cumul se réalise il reste seulement de procéder à la répartition du résultat et des capitaux propres entre intérêts du groupe et intérêts minoritaires.

### **3.2. Elimination des titres des entreprises associées**

Deux situations peuvent donner lieu à l'existence d'une participation dans une société associée, sont réalisées :

- Soit par voie de création pure et simple par la société mère ou ses filiales ;
- Soit par voie d'acquisition de la société mère ou ses filiales, des titres dans une entreprise déjà existante.

### **Section 3 : La Consolidation Des Opérations Libellées En monnaie Etrangères**

Le principe de la consolidation vise à présenter des états financier comme s'il s'agissait qu'une seule entreprise, l'atteinte de cet objectif oblige d'utiliser une seule monnaie si le périmètre de consolidation contient des entreprises étrangères qui mènent des opérations comptables dans un environnement autre que celui de l'entreprise mère et selon une monnaie différente, ce qui impose un traitement particulier.

Dans ce contexte la naissance des opérations libellées en monnaie étrangères selon la norme IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères" au même titre que le SCF s'inscrit dans le cadre des opérations ayant le caractère répétitif telles que les opérations d'achats, de ventes, d'emprunts ou de prêts...etc. La prise en compte se déclenchera au fur et mesure, au moment de la première transaction selon le cour du jour à la livraison immédiate ou à la date de clôture, selon chaque type d'opération monétaire ou non monétaire et enfin à la date du règlement définitif pour la prise en compte de l'écart du change qui en résulte. Soit dans le cadre des opérations de consolidation en passant d'une monnaie de fonctionnement à une monnaie de présentation conformément à ce qui a été prescrit par la norme IAS 21.

Dans la même longueur d'idée particulièrement dans le cadre de la consolidation des comptes, plusieurs normes ont édicté le mode de traitement de chaque type de liaison entre entreprises qui font partie du groupe et l'entité qui consolide surtout dans le

cadre de la présentation et la publication des états financiers pour permettre une lecture compréhensible et intelligible reflétant la réalité économique de l'information financière dans le cadre des opérations de la consolidation.

Les règles de la consolidation instaurées au sein du groupe imposent soit de procéder à une conversion en amont de la phase de retraitement avec l'utilisation de la monnaie de présentation soit un retraitement en aval par la prise en compte de la monnaie fonctionnelle, mais dans tous les cas de figure la conversion doit se faire après retraitements d'homogénéisation.

## **1. Type De Monnaies Et Comptabilité Des Operations Libellées En Monnaie Etrangère**

### **1.1. Les types de monnaies**

Trois types de monnaies peuvent exister dans le groupe, il s'agit de ce qui suit :

**La monnaie locale** qui désigne la monnaie du pays d'installation de la société mère ou de la filiale, le cas de l'Algérie c'est le dinar algérien ou notre réglementation impose de publier les états financiers selon le dinar Algérien.

**La monnaie de fonctionnement** est la monnaie qui représente l'environnement économique ou l'entreprise fonctionne dans le cadre de son exploitation, plusieurs critères ont été donnée par la norme IAS 21 :<sup>94</sup>

« L'environnement économique principal dans lequel une entité fonctionne est normalement celui dans lequel elle génère et dépense principalement sa trésorerie.

Une entité considère les facteurs suivants pour déterminer sa monnaie fonctionnelle :

- Une monnaie qui influence principalement les prix de vente des biens et des services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle les prix de vente de ces biens et services sont libellés et réglés) ; et
- du pays dont les forces concurrentielles et la réglementation déterminent de manière principale les prix de vente de ses biens et services.
- la monnaie qui influence principalement le coût de la main d'œuvre, des matériaux et des autres coûts relatifs à la fourniture des biens ou de services (il s'agit souvent de la monnaie dans laquelle ces coûts sont libellés et réglés).

---

• <sup>94</sup>union europeen. (2008, NOVEMBRE 03). IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères". journal officiel de l'union europeene, 135/320. Récupéré sur [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/textes\\_des\\_normes\\_et\\_interpretations/ias\\_21\\_effets\\_des\\_variations\\_des\\_cours\\_des\\_monnaies\\_etrangeres](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_21_effets_des_variations_des_cours_des_monnaies_etrangeres).

« Les facteurs suivants peuvent également donner des indications sur la monnaie fonctionnelle d'une entité :

(a) la monnaie dans laquelle sont générés les fonds provenant des activités de financement (c'est-à-dire l'émission d'instruments de dette et de capitaux propres).

(b) la monnaie dans laquelle les entrées de trésorerie provenant des activités opérationnelles sont habituellement conservées. »

« Pour déterminer la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger et pour déterminer si cette monnaie fonctionnelle est la même que celle de l'entité présentant les états financiers (dans ce contexte, l'entité présentant les états financiers est l'entité dont l'activité à l'étranger est exercée par une filiale, une succursale, une entreprise associée ou une coentreprise), l'entité considère les facteurs complémentaires suivants, à savoir :

(a) si les opérations de l'activité à l'étranger sont menées sous la forme d'une extension de l'entité présentant les états financiers ou au contraire si elles sont menées avec un degré d'autonomie important. Un exemple du premier cas de figure est le cas où l'activité à l'étranger vend exclusivement des biens importés de l'entité présentant les états financiers et lui en remet le produit. Un exemple du deuxième cas de figure est le cas où l'activité à l'étranger accumule de la trésorerie et autres éléments monétaires, encourt des charges, engendre des produits et négocie des emprunts, pratiquement tous libellés dans sa monnaie locale.

(b) si les transactions avec l'entité présentant les états financiers représentent une proportion élevée ou faible des opérations de l'activité à l'étranger.

(c) si les flux de trésorerie générés par l'activité à l'étranger affectent directement les flux de trésorerie de l'entité présentant les états financiers et sont immédiatement disponibles pour remise à l'entité.

(d) si les flux générés par les opérations de l'activité à l'étranger sont suffisants pour assurer le service des dettes existantes et normalement prévues sans que l'entité présentant les états financiers doivent suppléer des fonds ».<sup>95</sup>

**La monnaie de présentation** sert pour la publication des états financiers consolidés loin de la réalité économique, généralement c'est la monnaie de fonctionnement de la société mère.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup>union europeene. (2008, NOVEMBRE 03). IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères". journal officiel de l'union europeene, 135/320. Récupéré sur [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/textes\\_des\\_normes\\_et\\_interpretations/ias\\_21\\_effets\\_des\\_variations\\_des\\_cours\\_des\\_monnaies\\_etrangeres](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_21_effets_des_variations_des_cours_des_monnaies_etrangeres).

## **1.2. La Comptabilité Des Operations Libellées En Monnaie Etrangères**

Le système comptable financier au même titre que les prescriptions de la norme IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères a mis en application un arsenal juridique qui régit les opérations libellées en monnaies étrangères notamment dans les articles 137-1 à 137-7 de la loi 11/07<sup>97</sup>. Aussi, " et a précisé les différentes étapes de comptabilisation.

Il a été fait la distinction entre :

1. Les opérations ayant un lieu avec l'entité seule dans le cadre de son exploitation courantes ayant le caractère répétitif telles que :
  - ✓ Les opérations d'achats, ventes prêt et emprunts ....etc. réalisées au cours de l'année ; et
  - ✓ Selon le cas une gestion et à la date de clôture des soldes en monnaie étrangère soit des éléments monétaires en monnaies étrangères qui doivent être convertis en utilisant le cours de clôture, les écarts qui en résultent sont comptabilisés dans le résultat ; soit des éléments non monétaires en monnaies étrangères, qui devront être évalués selon le modèle choisi par l'entreprise :
    - A. le maintien de la comptabilisation initiale lors de la première transaction selon le cours de change à la date de la transaction si la gestion a été faite initialement se le modèle du coût historique ;
    - B. Si l'évaluation a été faite selon le modèle de la juste valeur ils devront être convertis en utilisant le cours de change à la date à laquelle la juste valeur a été déterminée, l'harmonie impesede comptabiliser les pertes et les gains de change selon la comptabilisation des écarts de réévaluation.
  - ✓ Les écarts de change lors des règlements.<sup>98</sup>
2. Les opérations qui doivent être effectuées dans le cadre de l'élaboration du bilan consolidé
  - ✓ Les activités à l'étranger dans les états financiers d'une entité et ;
  - ✓ De la conversion des états financiers dans la monnaie de présentation ;

La norme a indiqué le taux de change à utiliser.

---

<sup>96</sup> La même source.

<sup>97</sup> Les articles 137-1 à 137-7 de la loi 11/07.

• <sup>98</sup> union européenne. (2008, NOVEMBRE 03). IAS 21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères". journal officiel de l'union européenne, 135/320. Récupéré sur [http://www.focusifrs.com/menu\\_gauche/normes\\_et\\_interpretations/textes\\_des\\_normes\\_et\\_interpretations/ias\\_21\\_effets\\_des\\_variations\\_des\\_cours\\_des\\_monnaies\\_etrangeres](http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_21_effets_des_variations_des_cours_des_monnaies_etrangeres).

## **2. Entités Etrangères Et Méthodes De Conversion**

Le référentiel international a fait l'objet de plusieurs publications des normes IAS/IFRS dans une partie a été consacrée la consolidation et spécialement aux opérations à l'étranger qui ont fait l'objet d'une norme spéciale IAS21 "Effets des variations des cours des monnaies étrangères".

Par ailleurs, le système comptable financier dans la loi 11/07 a fait la publication de plusieurs articles qui se convergent globalement avec les directives des normes, mais elles restent trop condensées nécessitant toujours de revenir aux normes IFRS pour avoir plus de détails.

Un certain nombre d'étapes sont qualifiées de primordiales pour gérer convenablement les opérations à l'étranger partant de la détermination de la monnaie à utiliser, la distinction entre les entités étrangères autonomes et non autonomes du fait qu'un mode de traitement comptable s'impose pour chaque catégorie enfin le cours de change à utiliser.

### **2.1. Les Entités Etrangères Non Autonomes Et La Méthode Du Cours Historique**

#### **2.1.1. Les entités étrangères non autonomes**

Une entité étrangère non autonome dans la mesure où son activité est considérée comme un prolongement de l'activité de l'entreprise mère, sur le plan comptable la gestion devra se faire comme si l'activité a été initiée par l'entité mère.

#### **2.1.2. La méthode du cours historique**

Si une activité située à l'étranger qualifiée d'extension de l'entreprise mère et dans le cas où elle tient sa comptabilité dans une monnaie autre que sa monnaie fonctionnelle, le traitement comptable devra suivre un travail fastidieux et tous les montants sont convertis dans la monnaie fonctionnelle comme si initialement les éléments avaient été comptabilisés dans la monnaie fonctionnelle.

L'analyse se fonde sur les liens opérationnels et sur les flux de trésorerie existant entre les différentes entreprises du groupe, les liens juridiques ne sont pas pris en compte.<sup>99</sup>

Le traitement comptable passe par le cheminement suivant :

- la comptabilisation de l'écart de change devra passer par le compte de résultat au moment de la présentation des états financiers consolidés donnant lieu à la conversion des éléments monétaires la monnaie fonctionnelle en utilisant le

---

• <sup>99</sup>FRANCOISE FERRE, F. Z. (2018). **Les Comptes Consolidés**. France: Bréal. PAGE 102

cours de clôture ; donnant lieu à un gain ou à une perte par suite à des fluctuations de change. ;

- les éléments non monétaires qui sont évalués sur la base du cours historique sont convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction qui a entraîné leur comptabilisation.

## **2.2. Les Entités Etrangères Autonomes Et La Méthode Du Cours De Clôture**

### **2.2.1. Les Entités Etrangères Autonomes**

Par suite d'une qualification qui met l'entité à consolider comme étant une entité étrangère autonome. Donc les actifs et les passifs doivent d'être convertis au taux de clôture de l'exercice. Les produits et les charges quant à eux doivent être convertis au taux de change en vigueur à la date des opérations.

### **2.2.2. La Méthode Du Cours De Clôture**

La méthode du « cours de clôture » est applicable pour se basculer de la monnaie de fonctionnement à la monnaie de présentation servant pour la publication des comptes consolidés.

L'application du cours de clôture au bilan implique ce qui suit :

- tous les éléments d'actif et de passif monétaires ou non monétaires sont convertis au cours de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice ;
- les capitaux propres sont maintenus au cours historique.

Par contre le compte de résultat en termes de conversion et au vu de la difficulté de revoir toutes les opérations de l'année il est autorisé de tenir compte du cours moyen qui représente la moyenne de la période, sous réserves qu'il reflète mieux la réalité économique.

Les écarts de conversion constatés dans le bilan consolidé sont portés dans les capitaux propres dans une ligne distincte portant le nom « Ecart de conversion ».

La variation de l'écart de conversion est un des éléments spécifiques à la consolidation qui explique la variation des capitaux propres et si l'écart est positif c'est-à-dire créditeur cela signifie que le groupe a enregistré un effet de change favorable sur les filiales étrangères.<sup>100</sup>

La méthode de cours de clôture est plus simple d'application, mais a pour conséquence de faire varier la valeur comptable des immobilisations en fonction des fluctuations de cours de la devise, elle convient particulièrement aux entreprises étrangères ayant une

---

• <sup>100</sup>BRUNO BACHY, M. S. (2015). *Analyse Financière Des Comptes Consolidés Normes IFRS*. PARIS: DUNOD. Page 78

### **Chapitre III : Méthodes, Processus De Consolidation Et Consolidation Des Operations Libellées En Monnaie Etrangères**

---

certaine autonomie économique et financière vis-à-vis de l'entreprise consolidante et les entreprises consolidées.<sup>101</sup>

Un autre avis disait que l'utilisation systématique de la méthode du taux de clôture peut sembler préférable, car on évite ainsi de donner au résultat consolidé un caractère trop volatile. C'est peut-être la raison de succès de cette méthode.<sup>102</sup>

Selon la méthode du cours historique, le compte de résultat doit faire apparaître l'écart de conversion par différence de conversion entre actif et passif avec impact direct sur le résultat de l'exercice selon le cas, par contre dans la méthode de cours de clôture l'écart de conversion s'apparaîtra au bilan dans une rubrique distincte dans les capitaux propres.

Cette méthode s'applique pour les entités autonomes et qui montre clairement dans le résultat comptable de l'exercice la partie du résultat générée du fait de l'incidence du cours de change, ce passage donne plus de lisibilité sur le résultat par le fait de revenir à la monnaie de présentation de l'entreprise mère qui détient le contrôle.

Les normes intentionnelles par leurs vocations de donner plus d'importance à ceux qui utilisent les états financiers à des fins économiques notamment les apporteurs de capitaux, l'information financière narrative se retrouve en place prépondérante pour faciliter la lecture.

Les normes internationales dans leur forme actuelle ont pour ambition d'être plus complètes que les anciennes limitées à la comptabilité stricto sensu.<sup>103</sup>

- 
- <sup>101</sup>SOPHIE DE OLIVEIRA LEITE. (2005). **La Consolidation Des Comptes**. FRANCE: ARMAND COLIN,PAGE 85
  - <sup>102</sup>Berbard raffournier. (2010). **Les Normes Comptables Internationales IAS**. PARIS: ECONOMICA ,PAGE 271.
  - <sup>103</sup>CHANTAL CHARRERON,MICHELE FORMAGNE,SYLVIE GRILLET -BROSSIER. (2013). **Le Bilan D'une Banque**. PARIS: RB EDITION.

### **Conclusion Du Chapitre III**

L'application des trois méthodes de consolidation informe sur une vision qui se cache derrière le pourquoi du lien de chaque méthode avec un mode de comptabilisation spécifique, les normes internationales et aussi le SCF se penche sur ce qui suit :

- ✓ Le fait d'être en détention du contrôle avec une l'exclusivité sur toutes les décisions de gestion donc, l'application de la méthode de l'intégration globale est systématique, par le biais de cette méthode il est à comptabiliser tous les éléments d'actif et de passif de la filiale dans le bilan consolidé et de faire apparaître seulement la part des minoritaires ou, selon le nouveau vocabulaire de la norme IFRS12 « la part des entreprises ne détenant pas le contrôle ».

Cette obligation mettra l'entreprise mère consolidante et détenant du pouvoir face à une obligation de communication financière de tout ce qu'elle a sous sa responsabilité directe ou indirecte.

- ✓ Dans l'autre volet et si l'entreprise mère se retrouve dans une situation d'influence notable ou de contrôle conjoint en coentreprise avec la détention du pouvoir seulement de participer et non pas de diriger les politiques financières et opérationnelles. Donc, et au vu de ce positionnement elle n'a même pas le pouvoir d'imposer des décisions traçant la politique de l'entreprise telles que celles ayant un lien avec la politique de distribution des dividendes, donc ceci donne à l'entreprise mère de faire apparaître dans ses états financiers et par application de la méthode de mise en équivalence ses titres représentant sa mise initiale dans une rubrique « titres mises en équivalence » comme étant une sorte de réévaluation effectuée chaque clôture comptable.
- ✓ La troisième situation se résume en partage de contrôle dans le cadre du contrôle conjoint donnant lieu à une co-activité, sur le plan comptable et dans le cadre de la consolidation des comptes l'entreprise mère doit prendre en compte dans les états financiers consolidés seulement sa quote-part dans l'actif et le passif.

Enfin, il convient de noter que les trois méthodes de consolidation ne changent rien en termes de droit sur les capitaux propres, le seul impact se retrouve dans la présentation des états financiers donnant lieu à une lecture différente surtout dans le cadre de l'analyse financière.

Dans le volet homogénéisation quand le retrouve dans le jargon de la consolidation signifiant que les entreprises, faisant partie du groupe, doivent a priori se mettent d'accord sur un ensemble des règles applicables comme s'il s'agissait d'une seule entreprise. Ceci doit se faire dans le cadre général de la politique du groupe on visant l'atteinte de la réalité économique et le plus important le respect de la qualité des informations financières édictée par le cadre conceptuel notamment celles imposant le

### **Chapitre III : Méthodes, Processus De Consolidation Et Consolidation Des Operations Libellées En Monnaie Etrangères**

---

respect des caractéristiques qualitatives de l'information financière notamment la pertinence, la fiabilité et l'intelligibilité ...etc.

Ce même principe se retrouve dans le cadre de retraitement des opérations libellées en monnaie étrangers dû à l'existence de plusieurs devises au sein du même groupe qui impose de faire la distinction entre monnaie de présentation et monnaie de fonctionnement et aussi entre activités à l'étranger non autonomes qualifiée d'une simple extension ou entités faisant partie du groupe ayant leurs propres autonomie.

Les sociétés qui doivent être converties en cours historique nécessite un suivi rigoureux et des analyses portant sur un historique en remontant le plus loin possible et en détaillant le fait déclencheur de chaque évènement comptable. Par le fait que l'obligation de tenir compte de l'historique et du chevauchement en termes d'achats d'acquisition surtout pour les postes du bilan en plus la mesure en cours historique donnera de nouvelles interprétations sur le résultat et par voie de conséquence de nouvelles analyses de performances.

Par contre en application de la méthode du cours de clôture l'image initialement établie ne sera pas changée donc le maintien de la structure financière telle qu'elle a été conçue et aussi la performance, car la stratégie de gestion est tracée par l'entreprise mère et l'impact reste le même comme si initialement l'activité est tenue par l'entreprise mère.

**Chapitre IV**  
**Consolidation Lors De**  
**L'acquisition, Variation Du**  
**Périmètre De Consolidation Et**  
**Démarche De Consolidation**

## **Introduction**

Les entreprises ont pour stratégie légitime de maximiser leurs richesses et de se positionner fortement dans le marché, l'atteinte d'un tel objectif se réalisera parfois à travers des opérations de regroupement d'entreprises passant au-delà de tout ce qui est classique dans le cadre des opérations de fusion, d'absorption ou d'apport partiel d'actif.<sup>104</sup> La définition donnée par la norme IFRS 03 évoque pleinement le contrôle comme étant un critère important déterminant la prise de contrôle et par voie de conséquence la maîtrise de la stratégie en vue de se procurer en rendement par l'augmentation des avantages économiques et la minimisation des coûts. Le contrôle se distingue à partir du moment où l'acquéreur se retrouve dans l'aptitude totale et ayant tout le pouvoir de diriger et de tracer les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou d'une activité pour obtenir des avantages de ses opérations.

Les regroupements d'entreprises peuvent prendre plusieurs formes, l'achat des capitaux propres, la prise en charge des passifs, ou l'achat de tous les actifs nets, comme ça peut donner à des filiales.

Les regroupements d'entreprises ont fait l'objet d'un passage assez important contenant plusieurs articles dans le système comptable financier dans le chapitre III qui traite les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation particulièrement la section deux « consolidation – regroupement d'entités comptes consolidés ».<sup>105</sup>

Par ailleurs, dans les normes IFRS et particulièrement la norme IFRS 03 « regroupements d'entreprises », et après l'annulation et le remplacement de la norme IAS22, a continué dans le développement de cette importante opération stratégique de regroupement.

---

<sup>104</sup> Voir article 758,761 et 762 du Code de commerce.

<sup>105</sup> Voir articles du SCF 132-1 à 132-18

## **Section 1 : Consolidation Lors De L'acquisition**

### **1. Regroupement d'entreprises**

#### **1.1. Définition et identification**

La norme IFRS3 a défini le regroupement d'entreprises comme étant le rassemblement d'entités ou d'activités distinctes en une seule entité présentant des états financiers c'est uniquement l'acquéreur qui obtient le contrôle si ce n'est pas le cas ce n'est pas un regroupement<sup>106</sup>

Plusieurs situations peuvent donner lieu à un regroupement d'entreprises, la liste ci-après qui est non exhaustive énumère les cas les plus fréquents ;

- Prise de participation dans une autre entité ;
- Fusion- absorption à travers l'acquisition de l'ensemble des actifs et des passifs d'une société juridiquement dissoute ;
- Fusion-réunion après décision de regrouper les actifs et les passifs des sociétés en une seule entité, les premières sociétés doivent être dissoutes ont donnant lieu à une nouvelle société ;
- Création d'une entité holding, à travers les regroupements des activités des sociétés intéressées, dans cette situation et contrairement au cas précédent aucune des deux sociétés est dissoute, il suffit de créer une société holding qui chapeaute la gestion du portefeuille ;
- Acquisition des actifs, grevés des passifs, dans ce cas une société achète tous les actifs d'une société sans acheter ses actions.<sup>107</sup>

L'opération d'identification de l'acquéreur qui représente l'entité qui obtient le contrôle des entités dans le cadre de l'opération de regroupement doit se focaliser sur deux points essentiels, l'un concerne la détermination de la date d'acquisition qui est la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise, l'autre point concerne un travail d'évaluation qui demande de déterminer avec fiabilité la juste valeur de l'entité acquise à la date d'acquisition.

---

<sup>106</sup>Voir IFRS 03 Regroupement D'entreprises.

<sup>107</sup> HERVY STOLOWY, Yuang Ding, Georges Langlois, **Comptabilité Et Analyse Financière**, Edition De Boeck Pays Bas 2017, Page 674.

## **1.2. Contrôle**

Les normes IAS/IFRS et aussi le SCF dans ses directives ont donné plus d'importance à ce concept de contrôle, dans la quasi-totalité des opérations réalisées par l'entreprise dans la vie courante et beaucoup plus dans les opérations stratégiques, telles que celles ayant un lien avec le regroupement d'entreprises.

Une acquisition simple d'un actif demande de prouver que l'entreprise détient son contrôle qui signifie que c'est la seule entreprise qui l'utilise pour se procurer en termes d'avantage économiques et aussi elle supporte la quasi-totalité des risques loin de toute propriété juridique. C'est la raison pour laquelle les normes IFRS ont donné naissance au principe comptable de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique,<sup>108</sup>

En revanche les opérations de regroupement doivent donner plus d'existence de ce concept par le fait qu'il matérialise un choix stratégique et qui devra aussi montrer laquelle des entreprises a le contrôle et a l'obligation de présenter les états financiers consolidés.

Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité ou activité pour obtenir des avantages de ses opérations.<sup>109</sup>

Des exceptions ont été données par la norme IFRS3 qui peuvent renverser le contrôle de celui qui détient plus de la moitié des droits de vote, voici les autres critères donnés par la norme :

- (a) le pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote de l'autre entité en vertu d'un accord conclu avec d'autres investisseurs ;  
Ou
- (b) le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'autre entité selon un texte réglementaire ou un contrat ;  
Ou
- (c) le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent de l'autre entité ;  
Ou
- (d) le pouvoir de réunir la majorité des votes lors des réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent de l'autre entité.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Le principe de la prééminence de la réalité économique ou (substance over form) est le quatrième concept sous-jacent important découlant de la fiabilité qui veut dire que les transactions et événements soient comptabilisés et présentés conformément à leur nature économique.

<sup>109</sup> Article 19 de la norme IFRS 03.

<sup>110</sup> Même source.

### **1.3. Date d'acquisition**

Pour pouvoir mettre en place la norme IFRS 03, il est nécessaire de mettre le point sur de petits détails et d'être un bon connaisseur du vocabulaire qui s'impose et s'applique dans les situations pareilles. L'une des nouveautés introduites par la norme IFRS 03 est la notion date d'acquisition, mais ce n'est pas celle ayant le sens standard que tous les utilisateurs la connaissent, la norme définit la date d'acquisition comme étant la date à laquelle l'acquéreur obtient effectivement le contrôle de l'entreprise acquise. Lorsque ceci est réalisé par une seule opération d'échange, la date d'échange coïncide avec la date d'acquisition.<sup>111</sup> Car, parfois le groupe peut s'acquérir en plusieurs étapes successives qui peuvent donner lieu à plusieurs situations de chevauchement du contrôle selon le pourcentage d'avancement en termes d'acquisition, donc dans une situation pareille la date d'acquisition se coïncide avec la date qu'à partir d'elle le groupe devient majoritaire.

La date d'acquisition a aussi des répercussions comptables du fait que l'entrée dans le périmètre de consolidation se déclenche en ce moment d'acquisition nécessitant un retraitement comptable et la préparation d'une balance de basculement tenant compte de tous les actifs et de tous les passifs évalués en juste valeur et comptabilisés en contrepartie des titres, par différence le goodwill qui représente l'écart d'acquisition.

L'acquisition peut être payée de deux manières :

- Soit elle est rémunérée par des actifs monétaires ou des passifs assumés, qui sont évalués à la juste valeur à la date de l'échange (s'il existe un décalage du règlement, il faut actualiser) ;
- Soit elle est rémunérée par émission de titres négociables. Le coût d'acquisition correspond au prix du marché- juste valeur - à la date de l'opération d'échange.<sup>112</sup>

## **2. Méthode comptable**

La seule méthode imposée en international est la méthode d'acquisition, selon les prescriptions de la première norme IAS 22 « regroupement d'entreprises », la réalisation des regroupements d'entreprises se fait selon deux méthodes :

- Soit par mise en commun d'intérêts (poolings of interests)<sup>113</sup> par un regroupement durable des actifs et activités de différentes entités ; dans cette situation la notion de contrôle est absente ;

---

<sup>111</sup>IFRS 3.25.

<sup>112</sup> PASCAL Barbeti, **Normes IFRS, application aux états financiers**, Edition Dunod, Paris 2006, page 101.

<sup>113</sup>Le pooling of interests est une méthode comptabilisation des actions par échange d'actions dans les états financiers d'acquéreur selon la valeur comptable de l'entreprise acquise et non pas à son prix d'acquisition.

- Soit par acquisition, dans cette situation l'entreprise exerce le contrôle des actifs et des activités d'une autre entité et ce en échange :
  - Des actifs ;
  - De la prise en charge des passifs ;
  - Ou des titres de capitaux.

Il convient de signaler que la norme IFRS 03 qui a remplacé la norme IAS 22 a supprimé la mise en commun d'intérêts et a maintenu uniquement la méthode d'acquisition.

Le fait déclencheur de cette suppression est dû à l'emballement des fusions-acquisitions<sup>114</sup> qui a caractérisé la fin des années 1990 et qui a fini par faire réfléchir le normalisateur américain à la suppression de la méthode du pooling interests en juillet 2001. Les normes comptables internationales, de leurs côtés, ne permettent pas le recours à cette méthode que dans des conditions très restrictives, sauf pour les groupes qui l'ont utilisée au passé et sont autorisés à ne pas faire des retraitements rétroactifs au moment de l'établissement de leur premier bilan en IAS.<sup>115</sup>

La méthode de l'acquisition consiste à ne retraiter que les éléments comptables de l'entreprise acquise, du point de vue économique, le traitement comptable s'apparente à une transaction du marché sur tous les actifs et passifs de l'entreprise acquise, il est donc normal de réévaluer tous les éléments comptables acquis à leur juste valeur à la date d'acquisition.<sup>116</sup>

### **3. Démarche de prise en compte du coût d'acquisition.**

L'opération par son ampleur doit se faire dans un contexte de sérénité, laquelle doit être passée par quatre étapes chacune demande un travail d'évaluation et de réflexion assez accru. Certainement la valeur de l'entreprise inscrite dans les états de l'entreprise acquise n'est pas la même pour l'acquéreur car il s'agit d'une opération d'acquisition entre deux parties chacune cherche ses intérêts, qui veut dire que le coût initial va être revu et le prix d'acquisition va donner lieu à une valeur supérieure ou inférieure donnant lieu à la comptabilisation du goodwill ou badwill.

Les étapes essentielles d'une opération d'acquisition sont les suivantes :

---

<sup>114</sup> Les fusions-acquisition sont des opérations plus complexes. Elles conduisent à l'intégration des entités concernées et entraînent la perte d'indépendance pour au moins un des acteurs impliqués.

<sup>115</sup>Nicolas Veron, Matthieu Autret, Alfred Galichon, **L'information Financière en crise comptabilité et capitalisme**, Edition ODILE JACOB, PARIS, 2004, p. 108

<sup>116</sup> Benoît Pigé et Xavier Paper, **Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises le sens des normes IFRS**, Editions EMS, Cormelles-le royal, 2009, page 53

### **3.1. Réévaluation des actifs et des passifs**

Une augmentation du coût d'acquisition comparativement par rapport à son coût et aux fins de mesurer la vraie valeur de l'entreprise, l'acquéreur doit faire une opération de réévaluation en passant en revue tous les éléments d'actifs et de passifs. L'évaluation du coût de regroupement doit se faire selon la méthode de la juste valeur applicable à chaque élément d'actif ou de passif en mettant en œuvre les prescriptions de chaque norme en la matière, il faut prendre en compte la juste valeur dans tous les cas de figure même si la norme parfois qualifie le traitement en alternatif prenant la forme autorisée dans les situations de gestion courante, mais dans le cadre de regroupement d'entreprise ça devient obligatoire.

- Pour les stocks, les règles prescrites par la norme IAS2 sont fortement prises en compte notamment la valeur nette de réalisation(VNR)<sup>117</sup> pour tous les stocks sauf la matière première selon la valeur de remplacement.<sup>118</sup> Selon le SCF et conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation cette dernière correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation. Le SCF exige de tenir compte d'une perte de valeur sur stocks comptabilisée en charge et dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.<sup>119</sup>
- Pour les autres immobilisations corporelles, il faut appliquer le traitement alternatif à savoir le modèle de juste valeur.
- Pour les immobilisations incorporelles si les règles de la norme IAS38 et l'article 121-27 du SCF qui stipulent que le traitement, selon la juste valeur, est autorisé sous la condition d'existence d'un marché actif.<sup>120</sup>
- Pour les avantages du personnel ou les créances ou les dettes, c'est la valeur actualisée qui prime, mais il faut qu'elle soit déterminée selon ce qui est prévu par les normes qu'ils les traitent. Dans ce contexte la norme IFRS 3 a stipulé que « Par conséquent, lorsque le règlement de tout ou partie du coût d'un regroupement d'entreprises est différé, la juste valeur de cette composante différée doit être déterminée en actualisant les sommes à payer à leur valeur actualisée à la date d'échange, compte tenu de toute surcote ou décote susceptible d'être encourue lors du règlement. ».<sup>121</sup>

---

<sup>117</sup> Article 06 de la norme IAS 2 "Stocks" publiée dans le règlement CE n° 1126/2008 le 15 octobre 2008.

<sup>118</sup> Article 32 de la norme IAS 2 "Stocks" publiée dans le règlement CE n° 1126/2008 le 15 octobre 2008.

<sup>119</sup> Article 123-5 du SCF.

<sup>120</sup> Selon l'Article 08 de la Norme IAS 38 "Immobilisations Incorporelles" publiée dans le règlement CE n° 1126/2008 du 3 novembre 2008, Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies toutes les conditions suivantes : les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ; on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants ; et les prix sont mis à la disposition du public.

<sup>121</sup> Article 26 de la norme IFRS 3 "Regroupements d'entreprises".

L'exception est donnée seulement aux opérations ayant un lien avec une opération de restructuration qualifiée des actifs non courants (ou des groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue de la vente, selon IFRS 5 « Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées » l'opération de restructuration est envisageable dans un futur proche et l'évaluation devra se faire selon la juste valeur diminuée des coûts de la vente.

Le SCF reste muet sur ce point. Le seul détail qui peut renvoyer sur les opérations de restructuration a été prescrit d'une manière mitigée lors de la présentation des définitions du compte de résultat notamment dans la définition des produits et charges résultant de l'activité ordinaire qui sont d'une taille, d'une nature ou d'une incidence nécessitant d'être mis en évidence. Selon le SCF les performances de l'entité pour la période sont présentés sous des rubriques spécifiques du compte de résultat, le SCF a donné plusieurs exemples tels que : le coût de restructuration, la dépréciation exceptionnelle des stocks et le coût résultant d'un abandon partiel d'activité.<sup>122</sup>

Dans le chapitre VIII du SCF « contenu de l'annexe aux états financiers » il est stipulé de faire apparaître le coût de restructuration d'une manière distincte lors de la description des produits et charges résultant de l'activité ordinaire nécessitant, du fait de leur importance ou de leur nature, d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période.<sup>123</sup>

### **3.2. Identification de nouveaux passifs et actifs**

Parfois l'opération de regroupement peut donner lieu à l'identification des actifs et des passifs éventuels dans l'entreprise acquise, la comptabilisation dans les comptes de l'acquéreur des actifs et passifs éventuels identifiables de l'entreprise acquise à la date d'acquisition est conditionnée par le respect des conditions suivantes :

- Dans le cas d'un actif autre qu'une immobilisation incorporelle, il est probable que tout avantage économique futur qui y est associé ira à l'acquéreur et que sa juste valeur soit évaluée de façon fiable ;
- Dans le cas d'un passif autre qu'un passif éventuel, il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation, et sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable ;
- Dans le cas d'une immobilisation incorporelle ou d'un passif éventuel, sa juste valeur peut être évaluée de façon fiable.

---

<sup>122</sup> Article 230-4 SCF.

<sup>123</sup> SCF, chapitre VIII contenu de l'annexe aux états financiers

### **3.3. Actifs incorporels**

L'existence des immobilisations incorporelles dans le cadre d'une opération de regroupement peut se faire selon deux situations ;

- l'une est très simple du fait que le bilan de l'entreprise acquise fait apparaître déjà de ses immobilisations incorporelles inscrites en cours de vie de l'entreprise, l'exemple l'existence d'un logiciel de comptabilité, facturation ou un procédé de production qui a été acquis par les propres moyens de l'entreprise ou il a été produit en interne dans le respect des conditions de comptabilisation. Cette catégorie d'immobilisation ne pose pas de problème de son existence, il suffit de faire une évaluation selon le modèle de juste valeur comme il a été indiqué auparavant ;
- l'autre situation peut donner lieu à l'identification des autres immobilisations incorporelles qui n'ont pas été comptabilisées par l'entreprise dans le respect des règles prescrites par la norme IAS38<sup>124</sup> et le SCF qui ont interdit de comptabiliser les immobilisations générées en interne telles que les marques, notices, titres de journaux et de magazines, listes de clients générés en interne. Autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles, car, ne peuvent être distingués du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par contre, et dans le cadre d'une opération de regroupement l'acquéreur peut les identifier car ils font partie de la valeur de l'entreprise acquise, et leurs raisons d'être se caractérisent en ce moment.

Chaque élément d'actif incorporel identifié séparément doit répondre aux critères de comptabilisation imposés par la norme IAS38 "Immobilisations incorporelles". Le SCF n'a pas donné plus de détails, le seul point qui indique la convergence avec la norme se spécifie via la définition qui conditionne le respect des critères de comptabilisation d'un actif qui édicte qu'il soit considéré comme ressource contrôlée du fait d'un évènement passé et il faut qu'il réunisse au moins les deux conditions à savoir la probabilité d'augmenter les avantages économiques futurs et l'évaluation avec fiabilité, alors que ce type d'élément incorporel est généré en interne.

La norme IAS 38 a cité des exemples d'actifs qui ne sont pas constitutifs des immobilisations incorporelles tels que :

- Les frais d'établissement ; absence de contrôle.
- Les dépenses de formation ; absence de procuration en termes d'avantages économiques futurs.

---

<sup>124</sup>Articles 54 A 62 de la Norme IAS 38 "Immobilisations Incorporelles" publiée dans le règlement CE n° 1126/2008 du 3 novembre 2008 et l'article du SCF article 121-14.

- Le goodwill généré en interne difficulté de l'évaluation celle une opération d'acquisition peut le déterminer avec fiabilité.

Dans le même contexte, la norme IAS38 requiert la non-comptabilisation des éléments générés en interne tels que :

- Les marques ;
- Les titres de journaux et magazines,
- Les listes des clients.

L'immobilisation incorporelle avec un caractère identifiable lorsqu'elle réunit les deux critères suivants :

A-Possibilité d'être séparée de l'entreprise à travers la réalisation, soit d'une opération de :

- Cession ;
- Transfert ;
- Concession par une licence ;
- Location ;
- Échange.

Soit, Lorsqu'elle résulte des :

- Droits légaux ;
- Droits contractuels.

Il convient de dire que la raison d'être d'un goodwill ou un écart d'acquisition positif peut être la résultante de plusieurs éléments hors ceux comptabilisés et donnant lieu à une valeur en plus à l'entreprise au moment de la réévaluation comme il a été cité par Gregory Heem<sup>125</sup> les écarts d'acquisition ne proviennent pas toujours d'éléments incorporels identifiables et contrôlables. Des éléments comme la qualité, la réputation ou le savoir-faire ne peuvent pas être inscrits en actifs incorporels identifiables, mais représentent une valeur qui sera présente dans le goodwill.

### **3.4. Ajustement et actualisation du prix de cession**

Parfois les accords des regroupements prévoient des clauses en liaison directe avec ce qui va être réalisé dans le futur, dans le coût d'acquisition l'acquéreur accepte de payer

---

<sup>125</sup> GREGORY Heem, *Lire Les Etats Financiers En IFRS*, Editions D'organisation, Paris, 2004, page 245

## **Chapitre IV : Consolidation Lors De L'acquisition, Variation Du Périmètre De Consolidation Et Démarche De Consolidation**

---

un plus si des performances vont être réalisées dans le futur, telles que l'augmentation du chiffre d'affaire au-delà d'un seuil déterminé au préalable.

La norme IFRS 3<sup>126</sup>.32 « Lorsqu'un accord de regroupement d'entreprises prévoit un ajustement du coût du regroupement dépendant d'événements futurs, l'acquéreur doit inclure le montant de cet ajustement dans le coût du regroupement à la date d'acquisition si l'ajustement est probable et peut-être évalué de façon fiable. »

L'estimation de l'ajustement du prix est délicate lorsque la convention de vente des titres prévoit différents suppléments de prix en fonction des performances constatées dans l'entreprise ayant fait l'objet de l'acquisition. Dans ce cas, il convient de retenir l'hypothèse la plus probable.

Plusieurs scénarios peuvent être envisagés qui sont liés à l'atteinte des objectifs ou le contraire, dans les deux cas de figure le coût du regroupement doit être ajusté et constaté dans les comptes consolidés selon le cas sauf si le supplément de prix d'acquisition avait été correctement estimé et actualisée le jour de l'acquisition ; Selon IFRS 3.<sup>127</sup> « Si les événements futurs ne se produisent pas ou si l'estimation a besoin d'être révisée, le coût du regroupement d'entreprises doit être ajusté en conséquence. ».

La non-atteinte de la clause initialement établie implique l'annulation de la dette initialement constatée en contrepartie de l'écart d'acquisition (positif ou négatif), s'il existe ;

Le principe d'actualisation imposé par le SCF et les normes IAS/IFRS dans la vie courante de l'entreprise s'applique aussi s'il y a acte stratégique de regroupement d'entreprises, ce principe d'évaluation édicte de ramener une valeur future quant veut la décaisser ou encaisser à une valeur d'aujourd'hui.

La valeur actuelle est la valeur à la date d'aujourd'hui d'une somme qui ne sera disponible que dans N périodes.<sup>128</sup>

Selon IFRS3 129.26 « Par conséquent, lorsque le règlement de tout ou partie du coût d'un regroupement d'entreprises est différé, la juste valeur de cette composante différée doit être déterminée en actualisant les sommes à payer à leurs valeurs actualisées à la date d'échange, compte tenu de toute surcote ou décote susceptible d'être encourue lors du règlement. ».

---

<sup>126</sup> Article 32 de la norme IFRS 3 "Regroupements d'entreprises".

<sup>127</sup> Article 33 la norme IFRS 3 "Regroupements d'entreprises".

<sup>128</sup> Marie Boissonade, Daniel Fredon, Mathématiques Financières, Edition Dunod 2016, PAGE 27 ;

<sup>129</sup> Article 26 de la norme IFRS 3 "Regroupements d'entreprises".

### **A. Ecart d'acquisition ou goodwill**

La valeur d'une entreprise acquise en tenant compte des plus et moins-values détectées lors de l'évaluation pourra donner lieu à un écart d'acquisition ou goodwill, qui se définit comme étant un paiement effectué par l'acquéreur en prévision des avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être identifiés individuellement et comptabilisés séparément, lequel a un lien avec les bénéfices espérés par celui qui acquiert.

Donc, il représente le coût résiduel du regroupement après prise en compte de tous les actifs et passifs y compris ceux identifiables. Il se déduit par différence.

Il convient de noter que l'écart d'acquisition potentiel n'est pas constaté en comptabilité dynamique, il est en revanche reconnu en comptabilité actuarielle. La valeur actuarielle de l'entreprise correspond au prix théorique de revente.<sup>130</sup>

L'écart d'acquisition se calcule par différence à la date d'entrée en périmètre (obtention du contrôle) comme suit :

Coût des titres (prix de cession)	XXX
Quote-part des capitaux propres	XXXe
-----	-----
<b>Goodwill (par différence)</b>	XXXXXX

Le goodwill représente une potentialité de bénéfices qui vient majorer la valeur patrimoniale de l'entreprise calculée à l'occasion d'une évaluation, et que l'on a tendance assimilée à un élément incorporel non comptabilisé au bilan.<sup>131</sup>

En consolidation, le goodwill est égal à l'écart d'acquisition calculé lors de la première consolidation d'une filiale, il représente le montant non affecté à l'écart de première de consolidation.

Au cas où, après identification des actifs et des passifs le goodwill s'avérait négatif et donc révélateur d'une bonne affaire la norme oblige de comptabiliser cet écart en profit.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> JACQUES Richard, DIDIER Bensadon, **Comptabilité Financière Cas Corrigés**, Edition DUNOD 2015, malakoff France, page 88

<sup>131</sup> ALIN Mikol, PASCALE Delvaile, CATHERIEN Hebert, HERVE Stology, **Révision, évaluation et contrôle interne**, Edition Dunod, Paris, 1992, Page 142

<sup>132</sup> CHANTAL Charreron, MICHELE Formagne, SYLVIE Grillet -Brossier. (2013). **Le Bilan D'une Banque**. Paris: Rb Edition, Page 209.

La norme IFRS 03 impose si la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables comptabilisés excède le coût du rapprochement d'entreprises, l'acquéreur doit :

- Réestimer l'identification et l'évaluation des actifs, passifs et passifs éventuels identifiables et l'évaluation du coût du regroupement ;
- et
- Comptabiliser immédiatement en résultat tout excédent subsistant après cette réévaluation.<sup>133</sup>

Si après vérification un écart d'acquisition subsiste, il est intégré dans le résultat de la période. A première vue, l'acquéreur réalise une bonne affaire.

Cependant, cette différence qui semble favorable à l'acheteur est plutôt fondée dans la plupart des cas, sur l'anticipation de pertes et il s'agit rarement d'une réelle bonne affaire.<sup>134</sup>

Le goodwill, selon la norme IFRS03 ne doit pas faire l'objet d'amortissement, mais le test de dépréciation est obligatoire aux fins de comptabiliser les éventuelles pertes de valeur, cette disposition de la norme marche en contradiction avec le SCF qui garde toujours les directives l'ancienne norme IAS22<sup>135</sup> en termes de comptabilisation des dotations aux amortissements. Par contre, pour la perte de valeur a interdit de la reprendre même en cas d'apparition des éléments qui indiquent que les motifs qui ont donné lieu à sa naissance ont été disparus.

La perte de valeur constatée ne doit pas faire l'objet de test de reprise si jamais une perte de valeur est comptabilisée, elle sera définitive et irréversible et ce comparativement aux autres immobilisations corporelles ou le test est exceptionnel si un indice de perte de valeur se déclenche et les tests de reprise doivent se faire continuellement chaque fin d'exercice.

### **B. Unités génératrice de trésorerie et perte de valeur**

La norme IFRS 03 a imposé la suppression l'amortissement systématique du goodwill et a exigé au moment de son acquisition son affectation à une ou plusieurs unités

---

<sup>133</sup> IFRS 3.56 "Regroupements d'entreprises" publiée dans le règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004.

<sup>134</sup>WOLFGANG Dick, FRANK Missonierpiera, **Comptabilité Financière en IFRS**, Edition Pearson France, 2012,page 276.

<sup>135</sup> Voir SCF Dans Le Volet Immobilisations Définitions Des Règles De Fonctionnement Du Compte 207 « Ecart D'acquisition ».

## **Chapitre IV : Consolidation Lors De L'acquisition, Variation Du Périmètre De Consolidation Et Démarche De Consolidation**

---

génératrices de trésorerie (UGT)<sup>136</sup>, l'opération d'affectation se qualifie comme primordiale pour son suivi du fait que le goodwill :

- Par son caractère de non identifiable et son affectation aux immobilisations incorporelles ;
- S'il est Pris individuellement ne produit pas de flux de trésorerie d'une manière indépendante.

Contrairement aux autres immobilisations corporelles et incorporelles où le déclenchement du test de dépréciation (impairment test) se fera à titre exceptionnel si l'entreprise reçoit un indice de perte de valeur à caractère interne ou externe.

La norme IAS36 impose d'effectuer le test de dépréciation du goodwill chaque année d'une manière systématique sur une périodicité annuelle, le test devra être effectué au même moment chaque année et pas forcément que toutes les UGT vont subir le test de dépréciation au même moment.

De plus et si jamais une perte de valeur est constatée pour le goodwill, elle sera prise en compte comme définitive et irréversible et elle ne doit pas faire l'objet de reprise même si les éléments qui ont donné naissance à son existence ont été disparus.

La norme IAS36 « dépréciations d'actifs » a donné toute une démarche pour pouvoir effectuer un test de dépréciation pour voir si la valeur comptable de UGT est égale ou inférieure à sa valeur recouvrable.

La norme IAS 36 édicte que le test de dépréciation des actifs doit être effectué d'une manière individuelle sauf si l'entreprise se retrouve dans l'impossibilité de déterminer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement. Donc, le regroupement en UGT s'avère plus que nécessaire.

Après test si le constat donne information sur l'existence d'une perte de valeur après comparaison entre la valeur recouvrable<sup>137</sup> et la valeur nette comptable de l'UGT, l'affectation de la perte de valeur doit se faire selon l'ordre suivant :

- En premier lieu au goodwill affecté à l'UGT ;
- L'excédent de la perte de valeur est affecté aux autres actifs de l'UGT dits actifs de support au prorata de leurs valeurs comptables sans ramener la valeur

---

<sup>136</sup>La norme IAS36 « dépréciation d'actifs » a défini UGT **Une unité génératrice de trésorerie** est le plus petit groupe identifiable d'actifs qui génère des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupe d'actifs.

<sup>137</sup> La valeur recouvrable est définie comme étant la valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et la valeur de cession nette.

comptable des actifs en dessous De La valeur la plus élevée entre la valeur d'utilité et le prix de cession net et le zéro.<sup>138</sup>

### **C. Reprise de perte de valeur**

La reprise d'une perte de valeur d'une UGT doit être affectée aux actifs de support<sup>139</sup> de l'UGT au prorata de leurs valeurs comptables à l'exception du goodwill ou la reprise de la perte de valeur est interdite.

Dans la même démarche de suivi du goodwill dans le temps ainsi que les autres immobilisations corporelles si une reprise de la perte de valeur donnant une augmentation de la valeur comptable d'un actif laquelle ne doit pas dépasser la valeur comptable nette des amortissements qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des périodes antérieures. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de garder un suivi de l'immobilisation ou l'unité génératrice de trésorerie comme si rien n'a été fait.

Le SCF se retrouve en décalage par rapport aux directives de la norme IFRS 3, du fait qu'il n'a pas fait l'objet d'amendement depuis son adoption et dans ce sens il garde toujours les prescriptions de la norme IAS 22 qui a été supprimée et remplacée par la norme IFRS 03.

Donc, pour le SCF, la règle consiste à la comptabilisation des dotations aux amortissements de l'écart d'acquisition et a prévu un compte spécifique 2807 « Amortissement écart d'acquisition (goodwill) ». Pour la perte de valeur le SCF a interdit de reprendre les pertes de valeur concernant le goodwill, il a cité clairement lors de l'explication du compte 207 « écart d'acquisition » Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.<sup>140</sup>

Concernant l'affectation du goodwill à l'unité génératrice de trésorerie le SCF reste muet sur ce point il s'est contenté de dire que dans les cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient.<sup>141</sup>

---

<sup>138</sup> IAS 36 "Dépréciation d'actifs" publiée par l'IASB en mars 2004. Règlement CE n° 2236/2004 du 29 décembre 2004.

<sup>139</sup> Les actifs de support sont des actifs, autres que le goodwill, qui contribue aux flux de trésorerie futurs tant de l'UGT examinée que d'autres UGT.

<sup>140</sup> Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, page 49.

<sup>141</sup> Article 112-6 du SCF Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

## **Section 2 : Variation Du Périmètre De Consolidation**

La vie courante du groupe transite par les mêmes évènements vécus par une entreprise durant toute sa vie, parfois le groupe vise des extensions réalisables dans l'objectif de monopoliser le marché ou de bien se positionner en adoptant une démarche verticale ou horizontale et parfois suite à d'autres visions stratégiques aux fins de maintenir le groupe en continuité d'exploitation.

Les règles d'ingénierie financières imposent de reculer en faisant disparaître du portefeuille quelque filiales, diverses opérations peuvent être l'origine d'une variation à constater dans le périmètre de consolidation, donnant lieu in-finie à une variation des titres acquis par le groupe soit en baisse soit à la hausse, plusieurs évènements peuvent être à l'origine d'un tel impact.

### **1. Entrée en périmètre**

#### **1.1. Diverses d'opérations d'entrée en périmètre**

La variation du périmètre de consolidation pourra être constatée suite à des opérations d'entrées ; dont les situations possibles citées sont les suivantes :

- Des Acquisitions de titres auprès de tiers extérieurs au groupe
- Participation à une augmentation de capital
- Fusion par apports externes
- Echange de titres non consolidés contre des titres consolidés

#### **1.2. Les acquisitions successives**

Dans le cadre des opérations de regroupement d'entreprises, parfois une opération pareille pourra donner lieu à une succession d'opération en termes de réalisation et ce en faisant application des articles préalablement négociés, ce qui va donner à chaque évènement à une variation du périmètre de consolidation certainement vers l'augmentation, selon l'état d'avancement.

Par ailleurs, l'écart de première consolidation doit faire l'objet de comptabilisation au fur et à mesure en application des règles édictées par la norme IFRS 03<sup>142</sup> qui stipulent que la détermination de l'écart de consolidation, devra être aussi faite chaque réalisation.

---

<sup>142</sup> Article 58 IFRS 03.

### **A. Acquisition successives avec maintien de méthode comptable**

Dans cette situation, le maintien de la méthode comptable se caractérise dans la mesure où l'impact financier augmente sans aucune incidence sur la méthode comptable, deux situations peuvent être l'origine du changement du pourcentage d'intérêt et malgré cela, la société mère continue à appliquer les mêmes méthodes comptables.

- le maintien de la méthode de l'intégration globale même avec augmentation du pourcentage d'intérêt ;
- Le maintien de la méthode de la mise en équivalence même avec l'augmentation du pourcentage d'intérêt du fait que la société mère reste soit en détention d'une influence notable ou dans une situation de contrôle conjoint dans le cadre d'une co-entreprise selon la norme IAS28.

### **B. Acquisition successives avec changement de méthode comptable**

La situation qui pourra être existée dans les situations qui donnent lieu à une opération de basculement de la méthode de la mise en équivalence vers la méthode de l'intégration globale.

## **2. Sortie Du périmètre de consolidation**

Le contrôle de fait ou de droit reste le seul critère déterminant de la prise en compte de l'entreprise dans le périmètre de consolidation, pour les sorties du périmètre une fois que le groupe perd le contrôle comme il a été défini par la norme IFRS03, systématiquement une opération de sortie devra être prise en compte, plusieurs opérations sont génératrices d'une opération pareille, il s'agit et à titre non exhaustif d'une :

- Vente totale ou partielle de titres détenus par le groupe ;
- Réduction de capital par annulation des actions détenues par le groupe, ou
- Réalisation d'une opération d'échange de titres d'entreprise consolidés contre des titres non consolidés

### **2.1. Cession totale**

L'opération de cession totale est synonyme d'une opération de cession dans le cadre des opérations courantes d'une entreprise individuelle, la seule particularité est que le résultat de cession doit être enregistré dans un compte de résultat de cession consolidé et l'opération touche l'entreprise globalement on partant des mêmes principes d'une opération d'acquisition, mais dans le sens inverse. Le résultat se détermine par différence entre le prix de cession et la valeur de la société au moment de la cession

englobant les capitaux propres avec diminution des écarts de réévaluation et les écarts d'acquisition résiduels.

L'opération de cession donne lieu à la comptabilisation d'une plus ou moins-value de cession et dans la mesure où l'opération de cession concerne une entreprise située à l'étranger le résultat de cession doit prendre en considération l'écart de conversion comptabilisé et cumulé au fil des années dans les capitaux propres.

## **2.2. Cession partielle**

Parfois la stratégie de l'entreprise vise à céder une partie des titres tout en maintenant l'entreprise en position confortable ou pour tirer plus de trésorerie, parfois des opérations pareilles peuvent donner à une sorte de dilution du pouvoir et de la perte de contrôle nécessitant un traitement dans le groupe en éliminant la société en question du périmètre de consolidation.

La déconsolidation se justifie dans le cas d'une cession partielle des titres entraînant une perte de contrôle ou d'influence notable sur la partie résiduelle.<sup>143</sup>

Sur le plan comptable le résultat de la cession se détermine au prorata de l'opération de la cession dans sa globalité en tenant compte de tous les éléments ayant un lien avec la détermination de l'opération de cession.

## **2.3. Déconsolidation**

D'autres opérations peuvent être génératrices d'une variation dans le périmètre de consolidation, lesquelles sont interprétées en comptabilité en une opération de déconsolidation, il s'agit à titre d'exemple :

- Vente de titres avec maintien d'une détention en dessous des seuils de consolidation ;
- Réduction de capital avec baisse du pourcentage de contrôle en dessous des seuils de consolidation.

## **3. Variations du pourcentage d'intérêt, exclusions obligatoires et comptes pro forma.**

### **3.1. Variations du pourcentage d'intérêt**

Parfois la variation du pourcentage d'intérêt en elle-même pourra être la cause d'une variation à tenir en compte qui renvoie vers une nouvelle lecture du périmètre de consolidation. La variation vers la hausse pourra donner une entrée d'une entreprise

---

<sup>143</sup> Sophie de Oliveira Leite, Dang Pham, **La Consolidation Des Comptes**, Ellipses Edition Marketing, Page 171

concernée dans le périmètre de consolidation et vice versa, une variation du pourcentage d'intérêt vers la baisse pourra donner lieu à une sortie du périmètre de consolidation. C'est la raison pour laquelle un travail approfondi devra être déclenché chaque date de clôture pour l'établissement des comptes consolidés aux fins de déterminer les entreprises qui doivent être consolidées selon les critères édictés par le SCF notamment celui de la détention du contrôle.

Voici et à titre non exhaustif des opérations qui peuvent donner lieu à une opération de variation du périmètre de consolidation :

- Participation à une augmentation de capital supérieure ou inférieure aux droits antérieurs ;
- Fusion ou apports partiels auprès d'une entreprise déjà consolidée ;
- Changement dans l'intention de détention de titres déjà acquis ;
- Acquisition ou cession interne de titres d'entreprise déjà consolidée ;
- Acquisition ou cession indirecte de titres d'une entreprise déjà consolidée ;
- Echange de titres non consolidés contre des titres consolidés.

La norme IFRS 03 « regroupement d'entreprises » a tracé la méthodologie à suivre pour tenir compte d'une opération d'entrée dans le périmètre de consolidation et a obligé de comptabiliser selon une seule méthode à savoir la méthode d'acquisition,<sup>144</sup> toute opération d'acquisition ou d'achat dans le vocabulaire comptable ne donne pas lieu à un impact sur les capitaux propres seulement un impact de trésorerie qu'il faut l'enregistrer.

Par ailleurs, les opérations stratégiques telles qu'une opération d'acquisition au sens de la norme IFRS 03 qui n'a aucun impact sur les capitaux propres et pour confirmer que le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition est réellement générateur de feed-back positif. Donc, c'est le facteur temps qui va le prouver, car tout est basé sur une espérance attendue via l'exploitation d'informations acquises le jour de l'opération d'acquisition. En plus la détermination de la valeur de l'entreprise acquise a été faite sur la base des estimations pour avoir la juste valeur c'est pour cette raison tout changement d'estimation comptable constaté ultérieurement devra être traité avec effet prospectif sans impact sur les résultats antérieurs et sans pénaliser l'entreprise car tous les moyens ont été mis en œuvre pour se rapprocher à la réalité économique. Exceptionnellement pour le goodwill ou l'écart d'acquisition, la norme a donné un ultimatum de 12 mois <sup>145</sup>pour pouvoir rectifier les estimations établies à l'origine au moment de l'acquisition et par voie de conséquence l'écart d'acquisition dépassant ce délai l'entreprise sera située dans une autre situation donnant lieu à des corrections d'erreurs comptables.<sup>146</sup>

---

<sup>144</sup> Voir section 01 du quatrième chapitre.

<sup>145</sup>Le SCF reste muet sur ce point.

<sup>146</sup> Article 131-2 Du SCF.

### **3.2. Exclusions obligatoires**

En plus des opérations de cession partielle ou totale avec impact sur le contrôle et incidence comptable par une opération de déconsolidation ; parfois la perte de contrôle peut être née suite à des restrictions sévères et durables avec remise en cause du contrôle exercé comme il a été défini par la norme IFRS3 « regroupement d'entreprises » et aussi le SCF.

Suite à des événements exceptionnels, l'entité consolidée peut être sujette à une opération de liquidation judiciaire ou à l'amiable, dans ce cas de figure la perte du contrôle par le groupe implique une sortie du périmètre.

### **3.3. Les comptes pro forma en consolidation**

Les variations du périmètre de consolidation ne s'arrêtent pas à une décision dans la sphère, mais ils vont aussi donner de réelles répercussions sur les changements de méthodes comptables qui peuvent être imposées par la force de la loi.

Les normes IFRS dans leurs optiques de donner plus d'importance à l'information financière ont poussé les entreprises à communiquer en annexe un détail portant sur le périmètre de consolidation informant sur toutes les entreprises faisant partie du groupe et qui sont éligibles à une opération de consolidation.

Les règles applicables dans cette situation dépassent au-delà de la simple information comptable liée à l'exercice à une information comparable à travers la communication des informations de l'exercice précédent même dans le cas des variations enregistrées dans le périmètre de groupe. Les états financiers consolidés de l'exercice N-1 doivent être communiqués en pro forma<sup>147</sup> dans le respect du principe de comparabilité et dans l'objectif de tirer des états financiers qui tiennent compte des informations du même exercice et avec les mêmes méthodes comptables.

## **Section 3 : Démarche De Consolidation**

Réussir l'opération de consolidation implique un travail de réflexion de haut niveau et une stratégie conçue avec toute la finesse requise, car l'importance de l'information financière dans le respect des critères imposés représente un défi majeur par le SCF notamment celles en relation directe avec la pertinence et la célérité à raison de plus pour le groupe dans le cadre des opérations de consolidation.

Le travail doit être conçu comme étant un choix qui demande la continuité et de temps en temps une lecture pour mettre à jour l'aspect procédural en fonction des nouveautés

---

<sup>147</sup>Le pro forma renvoi vers le respect du principe de comparabilité, le SCF dans son Article 138-4 du SCF oblige qu'en cas de changement de méthodes comptables, les informations de l'exercice précédent sont adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre deux exercices.

introduites. Dans ce contexte chaque groupe géré par la société mère est souverain dans ses choix en tenant compte de ses propres raisons qui peuvent être utilisées comme vecteur de réussite en termes d'accélération de l'information financière du groupe.

Les théories qui régissent la consolidation ont évoqué deux démarches pour réaliser les travaux de consolidation chacune à ses propres raisons sachant pertinemment que les deux démarches aboutissent aux mêmes états financiers consolidés.

## **1. Démarche Centralisée**

Comme son nom l'indique la démarche centralisée se retrouve dans la sphère décisionnelle du groupe à savoir la société mère qui chapeaute sous sa coupe le travail de consolidation dans toutes ses étapes. La réalisation de consolidation se fait directement par l'entreprise consolidante qui est la société mère, pour ce faire il est nécessaire de concevoir un organigramme du groupe suivi par la conception d'un système d'information qui détermine le cheminement à suivre, les travaux de conversion des entreprises étrangères sont aussi présentes en trois étapes et enfin les écritures de consolidation pour aboutir aux états financiers consolidés.

### **1.1. Structure et organigramme**

La démarche centralisée exige un préalable organisationnel comme passage obligatoire pour accélérer et réussir l'opération de consolidation, d'abord il est primordial de situer les entreprises faisant partie du périmètre de consolidation et la méthode qui devrait être appliquée en consolidation pour chaque entreprise en fonction du lien capitalistique et en conformité avec les règles du système comptable financier.

### **1.2. Système d'information**

Le système d'information du groupe doit répondre favorablement pour aboutir aux états financiers consolidés dans les délais et pour permettre leurs lectures par ceux qui s'intéressent au groupe de près ou de loin selon les besoins exprimés, pour réussir il est nécessaire de concevoir des supports d'informations qui véhiculent l'information ayant une relation directe avec l'opération de groupe depuis sa naissance. Parfois et à titre d'exemple une opération d'achat entre deux entités faisant partie du groupe nécessite de faire signer et valider conjointement au moment de la réalisation de l'opération d'achat un bordereau nommé opération intra-groupe en plus de la facture d'achat qui confirme une acceptation conjointe et concomitante du fonds et de la forme de l'opération. Cette méthodologie évite d'alourdir l'opération de consolidation à la date de clôture du fait qu'elle a été inscrite dans un contexte d'anticipation.

En plus de l'assurance requise en matière du circuit d'information au cours de l'exercice, à la date de clôture les entreprises à consolider doivent aussi transmettre à la société mère des situations ayant un lien avec les travaux de clôture, il s'agit de :

- La balance définitive arrêtée à la date de clôture ;

## **Chapitre IV : Consolidation Lors De L'acquisition, Variation Du Périmètre De Consolidation Et Démarche De Consolidation**

---

- Le grand livre général et par tiers notamment ceux justifiant la relation avec les sociétés du groupe ;
- Les informations qui doivent faire l'objet d'élimination et de retraitement ;
- Les variations en termes de capitaux propres.

### **1.3. Conversion des entreprises étrangères**

En application des règles régissant les opérations à l'étranger notamment celles portant sur les entités autonomes ou non autonomes, la consolidation demande de tenir une seule monnaie qui la monnaie de présentation qui demande a priori de procéder à la conversion des entités étrangères.<sup>148</sup>

### **1.4. Ecritures de consolidation et présentation des états financiers consolidés**

Selon la méthode de consolidation directe, le travail dans sa globalité se fera au niveau du groupe par un service de consolidation qui se retrouve face un vrai chantier avec prise en charge de toutes les opérations comptables de consolidation proprement dites<sup>149</sup> dans tous ses volets éliminations, retraitements et calcul des intérêts minoritaires et peu importe l'organigramme du groupe. Cette méthode se voit très compliquée du fait que la responsabilité incombe à la société mère, mais ce choix est motivé par l'absence des compétences en matière de consolidation dans les entreprises individuelles et aussi le coût de l'opération de consolidation peut être très élevé si chaque entreprise doit être dotée par une équipe qui participe à la consolidation et travaille en permanence avec les responsables de la comptabilité du groupe.

Outre les opérations de retraitements et d'éliminations constatées lors des travaux de consolidation, il est nécessaire de prendre en compte :

- Les situations génératrices des impositions différées actives ou passives, selon le cas du fait que parfois les méthodes comptables applicables dans la société mère ne sont pas homogènes avec les méthodes des entreprises individuelles, car ses dernières sont dotées de leurs autonomies et agissent selon une approche économique pour refléter mieux la réalité économique et optimiser leurs actes de gestion.
- Les opérations stratégiques avec impact sur le capital durant l'exercice, en modification, augmentation, fusion, cession ou apport partiel d'actif.
- En dernier lieu et une fois que toutes les opérations de consolidation ont été bien suivies, il reste de faire un cumul et une présentation définitive des états financiers consolidés.

---

<sup>148</sup> Pour plus de détail voir section 03 du troisième chapitre.

<sup>149</sup> Voir section 2 du troisième chapitre.

## **2. Démarche décentralisée**

Le choix d'une démarche décentralisée implique de responsabiliser et d'impliquer outre, les responsables du groupe, les responsables des entreprises individuelles à travers la qualité de l'information qui doivent la fournir en continuité, dans cette démarche, le partage de l'information trouve sa place en priorité, la réalisation des travaux de consolidation se fait par pallier en partant de petits sous-ensembles aux grands ensembles. Cette méthode et au détriment des coûts supportés comparativement à la méthode centralisée, favorise le partage de l'information et aussi la responsabilité et donne plus d'importance à la lecture financière sur la situation des sous-groupes, la démarche se résume en trois étapes dont deux dans les entreprises individuelles et une au niveau de la société consolidante.

### **2.1. Entreprises individuelles**

#### **A. Élaboration des états financiers individuels**

Les entités rattachées au périmètre de consolidation sont tenues d'arrêter leurs états financiers selon leurs propres règles en conformité à la stratégie adoptée par chaque entreprise et en fonction des méthodes comptables ; le bilan arrêté concerne l'entreprise individuelle.

#### **B. Élaboration des états financiers retraités.**

Après finalisation des états financiers individuels, le travail de consolidation se déclenche dans les entités individuelles au lieu de la société mère, cette dernière et selon la politique adoptée par le groupe transmet aux entreprises concernées par la consolidation, un manuel de consolidation dans lequel sont répertoriées les options adoptées par le groupe et qui doivent faire l'objet d'un travail d'harmonisation et de retraitement au sein des entreprises individuelles qui donnera par la suite des états financiers individuels retraités.

En fin de compte l'information retraitée de chaque entreprise devra être transmise à la société consolidante dans les délais prescrits selon le manuel de procédures du groupe.

## **3. Entreprise consolidante**

Après les réceptions des états financiers retraités, la société mère se charge de réaliser les opérations suivantes pour aboutir aux états financiers consolidés :

- La conversion des états financiers des entités étrangères ;
- L'élimination des opérations intra-groupe ;
- La prise en compte des opérations ayant un lien avec le capital ;
- Enfin, l'élaboration des états financiers consolidés.

#### **Chapitre IV : Consolidation Lors De L'acquisition, Variation Du Périmètre De Consolidation Et Démarche De Consolidation**

---

Toutes ses opérations sont porteuses du même résultat dans la mesure où l'entreprise mère chapeaute la consolidation dès le démarrage.

## **Conclusion Du Quatrième Chapitre**

Dans ce chapitre, il a été donné l'importance à trois situations qui sont par définition considérées comme la clé de réussite d'une opération de consolidation même dans le cas des situations stratégiques.

Il a été évoqué l'opération de regroupement dans la mesure où la politique du groupe vise à atteindre une réussite au-delà de tout ce qui est répétitif on se contentant des transactions de chaque entité relevant du groupe. La vision pourra être orientée vers toutes opportunités qui peuvent donner à une sorte de maximisation des richesses à travers le regroupement d'entreprises dans ses volets, l'intérêt du groupe reste en premier lieu, l'information comptable devra se faire sur une seule et unique méthode comptable à savoir la méthode d'acquisition.

Aussi, l'intérêt du groupe impose d'avoir une veille sur toutes les entités relevant du périmètre de consolidation, c'est la raison pour laquelle le SCF, au même titre que les normes IFRS, impose de donner une information en annexe sur toutes les entités du groupe ainsi que la nature de la relation avec l'entreprise mère. Ce suivi sert pour les décisions économiques qui peuvent être prises dans le cadre de la gestion courante telles les opérations de cession totale, partielle ou déconsolidation ou des acquisitions et parfois par la force de loi dans le cas des exclusions obligatoires.

Pour atteindre une gestion rigoureuse du groupe, la mise en place d'une démarche au préalable est une nécessité pour réussir le partage et la communication des informations financières au sein du groupe et aussi les prises de décisions économiques en temps réel. Chaque groupe peut opter à l'une des deux démarches, centralisée ou décentralisée chacune a ses propres avantages et inconvénients, le choix devra se faire selon ce qui est attendu par le groupe et selon la composante de l'équipe qui participe à l'opération de consolidation et les moyens mis en œuvre.

**Chapitre v**  
**Groupe Comptable Et Groupe**  
**Fiscal, L'information Sectorielle**  
**Et Etats Financiers Consolidés**

## **Introduction**

Ce chapitre traite le volet fiscal loin de la problématique qui traite le contexte comptable des groupes selon le SCF et en comparaison avec ce qui se passe dans la vie pratique. Dans l'objectif d'optimiser le coût fiscal, parfois des groupes se créent seulement dans l'objectif de consolider leurs fiscalités et d'en bénéficier des avantages fiscaux, ce choix dans la quasi-totalité des cas ne se convergent pas avec le groupe comptable économique qui répond aux directives du SCF.

La loi de finances 2007 a mis en œuvre en avant la politique de l'état d'inciter sur la naissance des groupes en mettant en place un arsenal juridique qui la favorise, dans le respect des conditions de l'ordonnance 96-31 du 31/12/1996, la société mère après option du groupe pourra déterminer un seul résultat fiscal et payer un seul impôt avec le taux le plus bas des sociétés membres faisant partie du groupe.

Aussi, ce chapitre et en donnant l'importance à l'information sectorielle qui doit être inscrite dans la communication financière du groupe aux fins de faire comprendre les utilisateurs des états financiers sur les différents secteurs d'activités et produits pour qu'ils puissent tirer des analyses financières plus poussées sur l'environnement économique du groupe.

Enfin, une dernière section aborde les états financiers consolidés dans leurs conceptions et informations selon les prescriptions du système comptable financiers.

## **Section 01 : Groupe Fiscal, conditions d'éligibilité et avantages et sorties**

### **1. Groupe Fiscal, condition d'éligibilité**

L'option du groupe fiscal doit être étudiée en tenant compte de tous les atouts que détient la société mère dans sa politique avec les entités éligibles à être affecter au groupe notamment l'aspect procédural qui favorise le cheminement de l'information et la gestion comptable conformément à la doctrine fiscale qui impose ses règles pour pouvoir bénéficier des avantages incitatifs.

Ces avantages fiscaux sont inscrits dans une perspective de continuité comme critère irréversible, lesquels et dans le cadre de la politique du groupe visent l'optimisation de la gestion fiscale et l'unification du langage fiscal.

#### **1.1. Définition et condition d'éligibilité au groupe fiscal**

Comparativement aux règles comptables qui donnent l'importance à la notion de contrôle et qui font la distinction entre filiale, participation ou coentreprise moyennant la prise en compte la notion du contrôle de droit comme le contrôle de fait, la fiscalité est intransigeante en demandant d'une manière catégorique le respect d'un certain nombre de critères pour avoir la qualité d'un groupe fiscal.

## **Chapitre V : Groupe Comptable Et Groupe Fiscal, L'information Sectorielle Et Etats Financiers Consolidés**

---

L'article 138-Bis du code des impôts directes et taxes assimilées a donné un descriptif qui doit être rempli pour remplir la qualité d'un groupe fiscal.

A l'exclusion des sociétés pétrolières, les sociétés relevant des sociétés de gestion des participations étatiques et celle relevant des autres droits en plus du droit commercial, avec exigence que les relations entre la société mère et ses membres doivent être régies par le code de commerce, la fiscalité a donné l'option d'élaborer un bilan consolidé sous certaines conditions :

- Il faut que l'option soit faite par la société mère avec acceptation par l'ensemble des sociétés membres ;
- L'option est irrévocable pour une période de quatre ans ;
- Les sociétés relevant du groupe fiscal avec des taux différents de l'impôt sur les sociétés IBS, le bénéfice de la consolidation est soumis à 19% ;
- Le groupe des sociétés concerne uniquement les sociétés par action juridiquement indépendantes, l'une appelée « société mère » et les autres qui sont sous sa dépendance sont appelées « membre » ;
- La société mère doit détenir 90% ou plus du capital social dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ses sociétés ou à raison de 90% par une société tiers éligible en tant que société mère.

Les sociétés qui cessent de remplir les conditions sus indiquées sont exclues d'office du groupe fiscal.<sup>150</sup>

Par ailleurs, parlant des avantages fiscaux attribués aux sociétés du groupe, le chiffre d'affaire réalisé entre les sociétés membres relevant du même groupe n'est pas compris dans la base qui sert au calcul de la taxe sur l'activité professionnelle la TAP.<sup>151</sup>

### **1.2. Groupe fiscal et groupe comptable**

A travers les critères cités par la fiscalité, uniquement les sociétés par action sont éligibles à se former en groupe, toutes les autres formes de sociétés ne sont pas concernées même si sont parfois et par définition tenues de payer IBS au même titre que les sociétés par action.

Donc, la fiscalité n'accepte pas les sociétés :

- Constituées sous forme de société à responsabilité limitée (SARL) et de société en nom collectif (SNC) ;

---

<sup>150</sup> Article 138-BIS du code des impôts directes et taxes assimilées, année 2018.

<sup>151</sup> Article 2020 du code des impôts directes et taxes assimilées, année 2018.

- Les sociétés pétrolières mêmes si les conditions précédemment citées sont totalement remplies.

Par ailleurs et contrairement au groupe comptable selon le SCF, le législateur fiscal impose de détenir les 90% des actions et d'une manière directe, le lien de dépendance d'une manière indirecte pour atteindre ce taux ne suffit pas pour avoir l'éligibilité au groupe fiscal. Le groupe comptable se base sur la notion de contrôle et tiens en compte tous les types des sociétés selon les critères d'éligibilité, le périmètre de consolidation contient :

- Une entreprise mère ayant le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles du groupe ;
- Les entreprises soumises à son contrôle, à l'exclusion de certain nombre de cas<sup>152</sup> :

## **2. Avantages fiscaux liés au groupe fiscal**

Restant toujours dans l'optique de ce travail de recherche qui cible principalement la question comptable de la consolidation des groupes, mais il est toujours utile de savoir l'utilité d'associer l'utile à l'agréable en bénéficiant des avantages fiscaux si jamais la société mère ou le groupe opte pour le choix d'un groupe fiscal. Dans ce contexte le législateur fiscal a donné un tas d'avantages fiscaux qui sont la résultante du respect total des conditions y afférentes.

### **2.1. Impôt Sur Les Bénéfices Des Sociétés**

En matière d'IBS, l'article 138 édicte que dans le cas où les activités exercées par les sociétés membres du groupe relèvent de taux différents de l'IBS, le bénéfice résultant de la consolidation est soumis à l'impôt au taux de 19%, dans le cas où le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Dans le cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires.

### **2.2. Droit D'enregistrement**

Art. 347 quater du droit d'enregistrement a exempté les groupes constitués en conformité à l'article 138 Bis de payer les droits d'enregistrement, dans le cadre de la mise en œuvre du groupe en ce qui concerne les opérations suivantes :

- les actes constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres ;
- les actes constatant les transformations de sociétés en vue de l'intégration du groupe.<sup>153</sup>

---

<sup>152</sup> Voir deuxième chapitre.

<sup>153</sup> Article 347 quater du code d'enregistrement année 2018.

### **2.3. Les plus-values**

Les plus-values réalisées dans le cadre des options d'exploitation de l'entreprise en cas de cession d'immobilisation sont imposables, selon le cas à court terme ou à long terme ou exonérées si une décision de réinvestir est déposée dans les délais prescrits, mais dans le cadre des opérations entre entités du groupe fiscal, l'exonération est totale et n'est pas comprise dans la détermination du bénéfice.<sup>154</sup>

### **2.4. La taxe sur l'activité professionnelle**

La taxe sur l'activité professionnelle et par son importance et impact sur le résultat et aussi sur le coût commercial lié aux produits vendus et par voie de conséquence sur l'écoulement des produits, car des produits dans le coût est bien étudié pourra être facilement vendu dans le marché. A raison de plus, des opérations de ventes entre groupe dans les opérations de consolidation sont systématiquement annulées dans l'opération de retraitement et aussi dès le départ et le fait de se retrouver au sein d'un groupe fiscal la TAP par sa nature d'une charge irréversible et sans contrepartie n'est pas comprise dans le chiffre d'affaire servant de base de cette taxe. Dans ce cadre le législateur a aussi donné une Exonération en matière de la taxe sur activité professionnelle TAP pour toutes les opérations réalisées entre les sociétés de groupe.<sup>155</sup>

### **2.5. Taxe sur la valeur ajoutée**

Dans les mêmes conditions citées précédemment dans le cadre de la taxe sur l'activité professionnelle, les entreprises faisant partie du même groupe fiscal selon l'article 138-Bis du code des impôts directs et taxes assimilées sont exonérées de payer la taxe sur la valeur ajoutée liée aux opérations réalisées entre les entreprises du groupe.

## **3. Les Sorties Du Groupe Fiscal**

La fiscalité du groupe a mis en place un fardeau juridique qui pèse énormément sur le dos de l'entreprise mère qui chapeaute l'opération de consolidation dès la première opération qui a été initiée lors de la création du groupe fiscal dans l'objectif ultime est de bénéficier d'un ensemble d'avantages fiscaux, mais au détriment d'une gestion qui doit faire preuve de stabilité dans la durée de quatre années stipulée par les textes fiscaux.

---

<sup>154</sup> Article 173-3 du code des impôts directs et taxes assimilées, année 2018.

<sup>155</sup> Voir article 220-6 du code des impôts directs et taxes assimilées, année 2018

Donc, la vie des groupes et dans le contexte actuel se retrouve certainement dans un état qui met en avant une politique qui favorise la création de richesse et le maintien dans une position concurrentielle, ceci ne se réalise pas qu'avec une politique de flexibilité qui saisit toute opportunité et évite tout risque qui pourra entraver la bonne marche du groupe. À travers, parfois des opérations de sorties ou de réduction du capital social si la nécessité impérieuse se retrouve présente.

## **Section 2 : La Place De L'information Dans Les Groupes Et L'information Sectorielle**

Le SCF depuis son adoption a donné toute l'importance à l'information financière sauf qu'il n'a pas donné plus de détails sur ce qui doit être communiqué comparativement aux normes internationales, mais il y a des renvois dans les états financiers et des prescriptions imposant directement de communiquer un tas d'informations et qui restent condensées et qu'il faut les simplifier pour faciliter leurs exploitations par l'ensemble des utilisateurs.

Dans ce contexte, le SCF a exigé de communiquer des informations ayant un lien avec les entités individuelles, lesquelles dont leurs analyses vont certainement avoir des impacts en termes de décisions économiques et aussi sur la consolidation et l'information sectorielle, le passage du SCF qui s'intitule « information à caractère générale ou concernant certaines opérations particulières » contient et à titre non exhaustif ce qui suit :

- Evénements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice, n'affectant pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, mais susceptible, par leur importance et leur influence probable sur le patrimoine, la situation financière ou l'activité de l'entité, d'affecter le jugement des utilisateurs des états financiers ;
- Risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des états financiers et n'ayant pas fait l'objet d'une provision ;
- Analyse des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.<sup>156</sup>

---

<sup>156</sup>SCF chapitre VIII contenu de l'annexe aux états financiers dans le cadre de comptes consolidés.

## **1. Les Caractéristiques De L'information Financière**

Pour que l'information fournie par les états financiers soit en conformité et répond aux besoins exprimés par les utilisateurs des états financiers, le cadre conceptuel a exigé le respect de quatre caractéristiques dites qualitatives de l'information financière, il s'agit de<sup>157</sup> :

### **1.1. L'intelligibilité**

Pour se conformer à ce principe, l'information présentée doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs des comptes ayant normalement avoir une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente, le cadre conceptuel n'exclut pas une information qui serait difficile à comprendre si elle est nécessaire et pertinente pour la prise de décision par les utilisateurs.

### **1.2. La pertinence**

Une fois que l'information est considérée comme pertinente par le fait qu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs on les aidant à évaluer des évènements passés, présents ou futurs et parfois en revenant en arrière à travers des confirmations ou des corrections des évaluations tirées.

### **1.3. La fiabilité**

Une information fiable si elle est exempte d'erreurs et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Le concept de la fiabilité exige des concepts sous-jacents aux états financiers. :

- La prudence
- La neutralité
- L'image fidèle
- Prééminence du fond sur la forme
- L'exhaustivité
- La comparabilité

---

<sup>157</sup> Article 6 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Au même titres que ce qui précède l'élaboration des états financiers doit respecter les principes comptables Fondamentaux, Il s'agit notamment de :

- Principe de l'indépendance des exercices,
- Principe du coût historique,
- Principe de la permanence des méthodes,
- Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture,
- Principe du non compensation des soldes,
- Principe de l'importance relative.<sup>158</sup>

## **2. Information sectorielle**

L'information dans les normes IFRS est devenue une vraie matière première stockable et utilisable en toute pertinence à des fins économiques, le normalisateur international et dans chaque norme a fait un passage assez important et obligatoire pour être Full IFRS dans le respect des règles de divulgation sous l'appellation « information à fournir ».

Dans le même contexte il a été fait l'objet de la divulgation d'une norme IAS14, qui a fait l'objet de suppression et de remplacement par la norme IFRS 8 « information sectorielle ». L'information doit être comparable dans le respect du principe de comparabilité afin d'assurer une lecture homogène entre entités individuelles ou entre groupes, c'est la raison pour laquelle la norme a exigé de la présenter en secteur et en zone géographique.

Cette norme, en plus des informations comptables, demande à toute entité de communiquer des informations bien détaillées sur les secteurs opérationnels avec lesquels elle se retrouve avec des liens.

Selon la norme un secteur opérationnel est une composante d'une entité qui se livre à des activités à partir desquelles l'entité est susceptible de générer des produits des activités ordinaires et des charges y compris celles réalisées avec d'autres composants de la même entité, les résultats opérationnels sont régulièrement examinés par le principal décideur de l'entreprise, l'objet attendu c'est de prendre des décisions adéquates en temps opportun dans un contexte d'efficacité et d'efficience.<sup>159</sup>

L'information du groupe doit faire en premier lieu un travail de filtrage aux fins de déterminer a priori les seuls secteurs opérationnels qui vont aussi par la suite subir un

---

<sup>158</sup> Article 6 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier

<sup>159</sup> Voir IFRS 8 Secteurs Opérationnels.

deuxième travail d'analyse moyennant l'utilisation des critères imposés par la norme IFRS 8 pour pouvoir cibler seulement les secteurs éligibles à une présentation.

Le SCF n'a pas donné plus d'explications sur ce que doit être communiqué sur les conditions liées, ce qui demande de revenir aux directives de la norme pour se converger, la seule information du SCF concernant l'information sectorielle se retrouve dans le passage du SCF qui s'intitule « information à caractère générale ou concernant certaines opérations particulières » en édictant d'analyser des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.<sup>160</sup>

Même les normes américaines USGAAP vont dans le même sens on obligeant les groupes de donner plus de détails sur l'information sectorielle.

Afin de permettre aux lecteurs des états financiers de mieux comprendre la performance et d'évaluer les perspectives de flux de revenus futurs et le risque des entreprises diversifiées qui se sont banalisées, le SFAS14 ET SFAS 131 impliquent que les entreprises publient dans leurs annexes ou tout autre document accompagnant les états financiers, une information financière supplémentaire relative à leurs principaux secteurs d'activités, à leurs produits et services, à leurs activités à l'étranger et à leurs principaux clients.<sup>161</sup>

## **2.1. Modalités de détermination du secteur opérationnel**

Au vu des directives de la norme IFRS8, le secteur opérationnel se distingue selon ce qui est conçu par l'entreprise dans ses proportions, la notion du principal décideur opérationnel identifie une fonction d'affectation des ressources et d'évaluation de la performance pas nécessairement un dirigeant ayant un titre particulier.<sup>162</sup>

Par sa définition, le secteur opérationnel comme étant une composante qui se livre d'activités donnant lieu à des produits et des charges, ou le principal décideur s'intéresse de près à l'évolution de son résultat en exigeant que les informations qui sont rattachées doivent être communiquées d'une façon fréquente.

La segmentation autorise de faire divulgation de l'information par activité ou zone géographique ou les deux.

Après la détermination de l'ensemble des secteurs opérationnels, un deuxième travail s'avère nécessaire et qui se finit par une présentation, lequel concerne les secteurs à présenter,

---

<sup>160</sup>SCF chapitre VIII contenu de l'annexe aux états financiers dans le cadre de comptes consolidés.

<sup>161</sup> HENRI Koulayoum, **Les Etats Financiers Américains Vers Une Globalisation Des US GAAP**, la revue banque Editeur, Paris 1999, Page 322

<sup>162</sup>ODILE Barbe, LAURENT Didelot, **Les IFRS**, Édition ISI PRINT 2016, Page 184.

Dans ce sens, la norme a obligé de respecter des seuils à partir desquels, l'information communiquée est qualifiée de pertinente et le secteur est qualifié d'opérationnel,<sup>163</sup> les seuils exigés par la norme sont comme suit :

- En termes de produits, l'information ayant un lien avec le secteur opérationnel, le produit des activités ordinaires doit être supérieur ou égal à un pourcentage de 10% par rapport au cumul de tous les produits internes ou externes et de tous les secteurs opérationnels ;
- Le même pourcentage à tenir compte en termes de résultat ; et
- Aussi et en termes d'actifs, il faut que le secteur opérationnel représente au moins 10% de la valeur cumulée de la totalité des actifs opérationnels.

La norme IFRS 8 facilite aux investisseurs de comprendre les états financiers ainsi que la détermination de leurs orientations en termes d'investissements, aussi les informations présentées font apparaître les risques et les avantages liées à l'activité de l'entreprise à travers la présentation de la situation financière selon chaque secteur.<sup>164</sup>

## **2.2. Les Critères Et Motifs De Présentation Individuelle Des Secteurs Opérationnels**

Une présentation distincte dans les comptes de l'entreprise d'un secteur opérationnel est conditionnée par le respect d'un certain nombre de critères dont en particulier :

- En terme de volume, un secteur opérationnel nécessitant une présentation distincte doit atteindre au moins les 10% du montant global des produits ordinaires de l'ensemble des secteurs opérationnels internes ou externes ;
- En terme de résultat, le secteur opérationnel doit présenter au moins les 10% de la plus grande des résultats par nature s'il s'agit des situations bénéficiaires, le cumul des bénéfices des secteurs opérationnels ou s'il s'agit des déficits c'est le cumul des secteurs opérationnels déficitaires ;
- Pour les comptes du bilan, la présentation séparée exige que la valeur des actifs du secteur à présenter doive présenter au moins 10% de la valeur des actifs de tous les actifs cumulés de tous les secteurs opérationnels.

La norme exige de ne pas dépasser en nombre 10 secteurs et d'une manière séparée dans les états financiers et vice versa et une fois que les 75% de produits ordinaires ont atteint, l'entité cesse de présenter des secteurs même si elle n'a pas atteint les 10 secteurs, cette directive favorise la qualité de l'information financière.

---

<sup>163</sup> Voir définition de la pertinence dans le cadre conceptuel.

<sup>164</sup> SCF والنظام المحاسبي المالي IFRS المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، édition OPU، page 295

L'application des critères doit se faire d'une manière cumulative et non pas alternative ; ainsi, dès qu'un des trois seuls est franchi le secteur en question doit être présenté séparément, c'est l'application du principe de l'importance relative qui s'impose.<sup>165</sup>

### **3. Utilité De L'information Sectorielle Dans Le Groupe**

La norme IFRS 08 ne s'applique pas uniquement aux entreprises individuelles aussi la gestion du groupe et au vu de son ampleur implique de viser d'atteindre la pertinence en termes d'information par suite de l'exploitation de l'historique et aussi tout ce qui est prévisionnels inscrit dans les feuilles de route du groupe. La résultante c'est la détermination d'une panoplie d'informations utiles pour la lecture des états financiers et les prises de décisions économiques, lesquelles concernent les zones importantes selon les seuils déterminés par la norme notamment le chiffre d'affaire, l'actif et le résultat.

Le groupe a intérêt de voir en plus du résultat cumulé ou consolidé une répartition par secteur d'activité. Cette information est utile, car elle donne plus de visibilité sur les points forts et les points faibles de chaque secteur et aussi elle facilite une orientation en termes de gestion stratégique qui pourra être prise dans le cadre de la politique du groupe en favorisant tel ou tel secteur ou zone géographique ou mettre fin c'est nécessaire pour éviter des situations qui peuvent être comptabilisées au détriment de la politique du groupe.

L'information sectorielle ne sert pas uniquement aux utilisateurs internes mais aussi à ceux qui s'intéressent aux entreprises du groupe, ils peuvent aussi tirer des conclusions à travers l'exploitation de l'information sectorielle et orienter leurs décisions et aussi ils peuvent anticiper des situations indésirables qui peuvent causer des conséquences néfastes à l'encontre de la continuité d'exploitations de leurs entreprises.

---

<sup>165</sup>PASCALE Delvaile, ANNE Le Manh, CHRISTPOHER Hossfeld, CATHERINE Maillet-Baudrier, **Information Financière En IFRS**, Edition LEXIS NEXIS, Paris 2007, Page261.

### **Section 3 : États financiers consolidés**

Selon le SCF, le contenu des états financiers consolidés n'enregistre pas de différences importantes par rapport aux entreprises individuelles sauf dans des situations spécifiques.

Le SCF donne toute l'importance à l'information financière ceci a mis l'objet d'un certain nombre de directives spécialement pour inciter les entreprises à communiquer des informations spécifiques, lesquelles concernent les entreprises individuelles et aussi dans le cadre de la consolidation.<sup>166</sup>

Par le fait que les utilisateurs s'intéressent beaucoup plus à la situation consolidée, le principe de comparabilité s'applique aussi pour les états financiers consolidés, lesquels doivent être présentés sous une forme comparative avec l'exercice N-1 dans le respect de la réglementation comptable.

Il convient de noter que l'élaboration des états financiers consolidés doit passer par des estimations et un basculement en termes de méthodes comptables de celles de l'entreprise individuelle à celles applicables par la société consolidante dans le respect du manuel de consolidation qui trace le cheminement à suivre et les méthodes adoptées par le groupe.

La préparation des états financiers consolidés selon les mêmes méthodes comptables impacte plusieurs opérations, lesquelles ont un rapport avec les éléments du bilan dans l'actif et dans le passif et qui doivent être communiquées aux utilisateurs des états financiers.

Les utilisateurs des états financiers sont nombreux chacun à son propre objectif :

- Les premiers par excellence sont les apporteurs de capitaux actuels ou potentiels qui veulent avoir plus d'information sur la rentabilité de leurs investissements ;
- Les managers sont aussi intéressés par la lecture des résultats pour répondre à une obligation de rendre compte aux actionnaires lors de l'assemblée générale ordinaire, car en fonction des résultats obtenus et du mode de gestion, les actionnaires approuvent la gestion des managers et émettent un avis de satisfaction en leurs donnant quitus de gestion et reconduction du contrat de performance ;
- Les banquiers et les tiers s'intéressent de près aux états financiers qui veulent connaître l'aptitude de l'entreprise à honorer ses dettes.

---

<sup>166</sup> Voir article 260-1 du SCF.

Le cadre conceptuel divise les éléments des états financiers en deux catégories :

- L'une comporte des éléments liés directement à l'évaluation de la situation financière dans le bilan et qui sont les actifs, les passifs et les capitaux propres.
- L'autre traite les éléments liés directement à l'évaluation de la performance de l'entité et contient les produits et les charges.

Les éléments liés à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres. Selon le cadre conceptuel,<sup>167</sup>ils sont définis comme suit :

- Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'évènements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise sous forme de flux positifs de liquidités (encaissement ou réduction de décaissement).
- Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'évènements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.
- Les capitaux propres sont définis comme la différence entre les actifs et les passifs de l'entreprise. Ils constituent donc l'intérêt résiduel revenant aux actionnaires dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs.

## **1. Conditions, Objectifs Et Hypothèses De Comptabilisation**

### **1.1. Conditions De Comptabilisation Et Objectifs Des États Financiers.**

La particularité du SCF qui inspire ses règles des normes IFRS , il exige de réunir des conditions de comptabilisation qui sont par définition orientées vers l'arrêté des états financiers donnant la primauté à la réalité économique, le respect qui se base sur l'avantage économique dans tous ses volets participe à la réalisation des objectifs des états financiers.

#### **A. Conditions De Comptabilisation**

L'atteinte de l'objectif de réalité économique impose a priori de passer en revue tous les éléments du bilan pour vérifier que les actifs inscrits sont vraiment porteurs d'avantages économiques futurs et les dettes vont être aussi interprétées à une diminution des avantages économiques futurs.

---

<sup>167</sup> Articles 20-24 du décret exécutif N08-156 du 26 mai 2008 portant application de la loi 07-11 du 27 novembre 2007.

Il convient de noter que lors des travaux de passage du plan comptable national vers le système comptable financier, une note parvenue par le ministère de finances a imposé de faire un vrai travail d'analyse selon les conditions d'activation ou d'inscription en dettes pour pouvoir démarrer avec des états financiers qui reflètent mieux la réalité économique.<sup>168</sup> Ladite note marche en adéquation avec IFRS 1 « première application des IFRS », <sup>169</sup> dans la même longueur d'idée, le cadre conceptuel et après satisfaction de la définition impose deux conditions pour qu'un élément des états financiers soit comptabilisé au bilan ou au compte de résultat.

- La probabilité d'augmentation ou de diminution des avantages économiques futurs.
- La détermination avec fiabilité du coût ou de la valeur de cet élément.

A raison de plus, les mêmes travaux de vérification du respect des conditions de comptabilisation doivent être menés dans le cadre des travaux de consolidation.

### **B. Les Objectifs Des États Financiers**

Selon le cadre conceptuel, l'objectif des états financiers est de « fournir une information sur la situation financière, la performance et l'évolution de la situation financière de l'entreprise, qui soit utile à une large gamme d'utilisateurs lorsqu'ils prennent leurs décisions économiques ». <sup>170</sup>

La situation financière est fournie principalement dans un bilan, et l'information, relative à la performance d'une entreprise, est communiquée principalement dans le compte de résultat.

Dans le cadre des travaux de consolidation, l'objectif des états financiers consolidés se réalise une fois que la consolidation est achevée notamment par un bilan consolidé qui informe sur la situation financière du groupe et le compte de résultat consolidé qui informe sur la performance économique du groupe

#### **1.2. Les Hypothèses Ou Conventions De Base**

Les états financiers doivent être fondés sur la base de deux hypothèses :

- La première hypothèse implique une comptabilité d'engagement qui impose que les états financiers sont préparés suite à la production des transactions et

---

<sup>168</sup>Ministère des finances, & instruction n°02, m. (2009, octobre 29).

<sup>169</sup> Pour plus de détail voir IFRS 1 "Première adoption des IFRS" publiée dans le règlement CE n° 707/2004 du 6 avril 2004.

<sup>170</sup>Décret exécutif N08-156 du 26 mai 2008 portant application de la loi 07-11 du 25 novembre 2007.

des évènements sans attendre l'encaissement ou le décaissement correspondant afin de rattacher à l'exercice ses propres produits et charges.

- Dans la deuxième hypothèse liée à l'exploitation, l'entreprise est supposée en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible ; et elle n'a ni l'intention, ni l'obligation de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante l'étendue de ses activités.

En revanche, et si l'hypothèse de la continuité d'exploitation ne peut être assurée les états financiers doivent être préparés sur une autre base.<sup>171</sup>

## **2. Les Principes Généraux De Présentation Des États Financiers**

Le SCF énonce que la structure des états financiers à respecter et mentionne les rubriques minimales devant y figurer afin de permettre d'une part, dans le temps la comparabilité des états financiers d'une entreprise par rapport aux exercices antérieurs, et d'autre part, la comparabilité des états financiers d'une entreprise par rapport aux autres entreprises.

Les états financiers d'une entreprise doivent comprendre un bilan, un compte de résultat, un état de variation des capitaux propres, un tableau de flux de trésorerie et des notes annexes des informations narratives facilitant la lecture des états financiers.

le SCF ne donne pas plus de détails sur les informations narratives à communiquer par contre la norme IAS 1 « présentation des états financiers » impose un tas d'informations à communiquer, en ce qui concerne les principes généraux en matière de présentation, le SCF au même titre que la norme IAS 1, donne des précisions sur les informations qui pourraient y figure, il s'agit de ce qui suit :

### **2.1. Image Fidèle Et Conformité aux IFRS**

Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance et des flux de trésorerie d'une entité.

La norme IAS1 « présentation des états financiers » une application conforme aux IFRS doit correspondre à une mention explicite et sans réserve de la conformité des états financiers à toutes les dispositions des IFRS (Normes et Interprétations) ce qui est appelé selon le jargon des normalisateurs : le full IFRS.

Le SCF dans le même contexte exige que la conformité aux normes doit être précisée et toute dérogation est expliquée et justifiée.<sup>172</sup>

---

<sup>171</sup> Article 06 de Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

## **2.2. Importance Relative Et Regroupement**

Le principe de l'importance relative édicte de présenter séparément dans les états financiers chaque catégorie significative d'éléments similaires même pour les éléments de nature ou de fonctions dissemblables sauf s'ils sont non significatifs.

Parfois la significativité de l'information est née suite à un évènement exceptionnel et qui n'a pas de caractère de répétition et de comparaison d'où l'utilité de le communiquer sous une rubrique distincte pour ne pas fausser l'analyse surtout celle qui se base sur la comparaison en remontant le plus loin possible en plus le fait de donner cette information attire l'attention de celui qui analyse sur l'importance de cet évènement et son impact sur le résultat.

## **3. Les États Financiers Consolidés**

### **3.1. Bilan Consolidé**

Après finalisation des travaux de consolidation, la société mère doit présenter séparément au bilan consolidé ses actifs et passifs courants et non-courants, sauf si une présentation en fonction de la liquidité est plus pertinente. Quelle que soit la méthode retenue, la comparaison par rapport au bilan des sociétés individuelles, le bilan consolidé garde la même forme et le même contenu selon ce qui est prévu par l'arrêté du 26 juillet 2008 il se différencie à travers l'ajout de quelques rubriques ayant un lien direct avec la consolidation et ce en présentation du bilan, lesquels concernant les rubriques suivantes :

#### **A. Écart D'acquisition**

La prise en compte du compte de l'écart d'acquisition qui est selon le SCF le compte « 207 » enregistre les écarts d'acquisition positifs ou négatifs résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une acquisition, d'une fusion ou d'une consolidation. Ce compte peut être débiteur ou créditeur et doit, quel que soit son solde figurer au bilan à l'actif non courant.<sup>173</sup>

#### **B. Titres Mis En Équivalence**

Dans le cas où le groupe contient des entreprises associées ou dont l'influence est notable ou des sociétés dans la cadre d'un contrôle conjoint dans le type d'accord a donné naissance à une co-entreprise, le bilan doit apparaître la valeur évaluée de la participation revenant au groupe ou s'il s'agit d'une co-entreprise, le bilan doit apparaître la quote-part de l'actif net revenant au groupe.

---

<sup>172</sup> Article 260-1 du SCF chapitre IV L'annexe des états financiers.

<sup>173</sup> Arrêté 26 du juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes page 49.

Le SCF a prévu l'utilisation du compte 107 « écart d'équivalence » qui enregistre l'écart constaté lorsque la valeur globale des titres évalués par équivalence est supérieure à leur prix d'acquisition. En effet, dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence.

Selon le SCF, la méthode de mise en équivalence conduit à substituer à la valeur comptable des titres (qui correspond normalement au prix d'acquisition de ces titres) la part que ces titres représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée. L'écart dégagé lors de ce retraitement est enregistré en réserves consolidées (compte 107 écarts d'équivalence) pour la part correspondant aux capitaux propres et en résultat consolidé pour la part correspondant au résultat.<sup>174</sup>

### **C. Réserves Consolidés**

L'information concernant les réserves consolidées devra être présentée dans le bilan consolidé sous une rubrique séparée indiquant les réserves consolidées de toutes les entreprises appartenant au groupe.

### **D. Écart De Conversion**

L'impact des opérations libellées en monnaies étrangères ayant un lien avec les entités non autonomes va donner lieu à un écart de conversion qui devra être comptabilisé dans les comptes capitaux propres, lequel doit être aussi présenté dans le résultat global<sup>175</sup>(état non prévu par le SCF).

### **E. Intérêt minoritaires**

Dans le cas des filiales ou l'application de la méthode d'intégration globale s'impose, par le fait que la relation entre l'entreprise mère et la filiale se caractérise par le contrôle donnant lieu à l'application de la méthode de l'intégration globale, dans ce cas et au moment de l'établissement des comptes consolidé les retraitements vont donner lieu à :

- L'annulation des titres de participation, en en substitution ;
- L'apparition dans le bilan consolidé à une rubrique qui fait apparaitre la part des minoritaires.

---

<sup>174</sup>Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, page 45.

<sup>175</sup> Article 81 de IAS 1 « présentation des états financiers » amendements portant sur la présentation des « autres éléments du résultat global » publiée Le 16 juin 2011 et adopté par l'Union européenne le 5 juin 2012 par le règlement n°475/2012.

### **3.2. Compte De Résultat Consolidé**

Le compte de résultat consolidé ne diffère pas significativement de celui de l'entité individuelle, la particularité se retrouve dans l'éclatement entre les intérêts minoritaires et la part revenant au groupe.

Le compte de résultat doit comprendre tous les produits et les charges de la période, sauf si une norme impose un autre traitement.

Le résultat de la période doit être ventilé entre les intérêts minoritaires et la part revenant au groupe.

La présentation du compte de résultat doit se faire par l'utilisation d'une présentation par fonction ou une présentation par nature.

Si la présentation adoptée et celle par fonction, des informations complémentaires sur la nature des dépenses sont à communiquer en en annexes et le compte de résultat doit contenir :

- Une première colonne portant sur l'exercice N-1 pour permettre la comparaison ; et
- Une deuxième colonne réservée aux notes pour faciliter la lecture du compte de résultat à travers des renvois mentionnés dans les notes du bilan et du compte de résultat.

### **3.3. Compte De Résultat Global**

Contrairement au SCF, la norme IAS 1 oblige de présenter l'état de résultat global de la période qui retrace outre les opérations d'exploitation proprement dites les opérations imputées directement dans les capitaux propres.

La présentation de l'impact de capitaux propres devra se faire soit pour un montant global qui porte sur la part revenant aux groupes et la part revenant aux minoritaires ou soit par une deuxième option qui prend en compte seulement le montant qui représente la part du groupe.

Conformément au paragraphe 10 de la norme IAS1 (révisée 2007) les entités peuvent utiliser pour leurs états des titres différents de ceux utilisés dans la norme elle-même, la recommandation propose :

- D'utiliser le terme « gains et pertes comptabilisés directement en capitaux propres » pour désigner l'autre élément du résultat global ; et

- Par conséquent d'utiliser le terme « état du résultat net et des gains et pertes comptabilisés directement en capitaux propres » pour désigner l'état du résultat global.<sup>176</sup>

La comptabilisation en d'autres éléments du résultat global s'explique principalement par l'introduction de la juste valeur qui a comme conséquence d'entraîner des variations de la juste valeur des actifs ou des passifs de l'entreprise indépendantes de la performance opérationnelle de l'entreprise.<sup>177</sup>

### **3.4. État de variations des capitaux propres**

En plus du compte de résultat qui mesure uniquement le résultat de l'exercice, le tableau de variations des capitaux propres fournit l'ensemble des éléments qui affectent la mise initiale des actionnaires tels que :

- Les dividendes impactant le report à nouveau dans le cadre des distributions approuvées dans le cadre de l'assemblée générale ordinaire <sup>178</sup> ;
- Les changements des méthodes comptables<sup>179</sup> ;
- Les opérations ayant un lien avec le capital telles les augmentations ou les diminutions du capital ;
- Les corrections d'erreurs comptables.<sup>180</sup>

Le SCF stipule qu'une entité doit présenter dans un état distinct la variation des capitaux propres mettant en évidence notamment :

- Le résultat de la période ;
- Les produits et charges comptabilisés directement en capitaux propres ;
- Le total des produits et charges de la période présentant séparément les montants attribuables aux actionnaires de la société mère et aux intérêts minoritaires ; et
- Pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs comptabilisées conformément à IAS 8. L'entreprise doit en outre présenter, soit dans cet état, soit dans les informations à fournir, les montants des transactions avec les actionnaires, en présentant séparément les distributions, le solde du report à nouveau en début et

---

<sup>176</sup> CHANTAL Charreron, MICHELE Formagne, SYLVIE Grillet –BROSSIER, **Le Bilan D'une Banque**. PARIS : RB Edition.2013 page218

<sup>177</sup>BRUNO Bachy, Michel. Sion, **Analyse Financiere Des Comptes Consolidés Normes Ifrs**, Edition Dunod ,Paris 2015. Page 89

<sup>178</sup> Article 723 Du Code De Commerce.

<sup>179</sup> Articles 138-4 Du SCF.

<sup>180</sup> Article 138-4 Du SCF.

en fin de période ainsi que les modifications en cours d'exercice et un rapprochement entre la valeur comptable en début et fin de période de chaque catégorie de capital apporté et de réserves, en indiquant chaque élément de variation séparément.

### **3.5. Tableau de flux de trésorerie**

Au vu de l'importance de la gestion de la trésorerie au sein des entreprises et de sa répercussion sur la vie de l'entreprise et pour donner plus à l'information de la performance économique dans tous ses volets communiquée par le compte de résultat.

Le tableau de flux de trésorerie vient de prouver l'importance de l'information ayant un lien avec la trésorerie en tenant compte de la situation en date de clôture basant sur la réalité des encaissements et des décaissements du même exercice aux fins de tirer des conclusions qui vont servir sur l'aptitude de l'entreprise à secréter de la trésorerie.

Le SCF qui rejoint en parfaite convergence la norme IAS 7 " Tableaux des flux de trésorerie " prescrit l'établissement et la présentation dans les états financiers d'un tableau de flux de trésorerie lequel doit distinguer les flux de trésorerie générés par les activités opérationnelles, les activités d'investissement et les activités de financement.

En partant du solde début de période qui représente le solde de la trésorerie en cette période et pour arriver à une situation de clôture comptable indiquant les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, le TFT doit éclater l'ensemble des opérations de l'exercice entre trois catégories :

- ✓ Les activités opérationnelles qui sont les principales activités génératrices de produits de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement ;
- ✓ Les activités d'investissement qui sont les opérations ayant un lien avec l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et des autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie ;
- ✓ Les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entreprise.

Le SCF et aux fins de faciliter les affectations et en tenant comptes des nouvelles règles internationales, a fait la distinction entre la trésorerie et les équivalents de trésorerie comme suit :

- La trésorerie comprend les fonds de caisse, les dépôts à vue ;

## Chapitre V : Groupe Comptable Et Groupe Fiscal, L'information Sectorielle Et Etats Financiers Consolidés

---

- Les équivalents de trésorerie sont représentés par les placements à court terme, très liquides, facilement convertibles à un montant de trésorerie connu et soumis à un risque négligeable de changement de valeur. <sup>181</sup>
- Les découverts bancaires peuvent être qualifiés d'une composante de la trésorerie et les équivalents de la trésorerie sous réserves que leur remboursement soit réalisé à vue et considéré comme partie intégrante de la gestion de la trésorerie d'une entreprise.

Pour arrêter le tableau de flux de trésorerie, les flux peuvent être présentés, selon deux méthodes :

- ✓ La méthode directe à travers la communication des entrées et de sorties de trésorerie brutes ou ;
- ✓ La méthode indirecte suivant laquelle le résultat net est ajusté des effets des transactions sans effet de trésorerie, la démarche commence par le résultat comptable de l'exercice communiqué via le compte de résultat et le traitement doit prendre en considération ce qui suit :
  - L'élimination des opérations qualifiées de non encaissables et non décaissables telles que les dotations aux amortissements ;
  - L'élimination des opérations à encaisser ou à décaisser telles que les créances clients générées dans le même exercice dont l'encaissement n'a pas été effectué, c'est-à-dire le chiffre d'affaire a été comptabilisé mais l'encaissement va être réalisé l'exercice suivant ; le même cas pour les opérations de l'exploitation qui ont donné lieu à la comptabilisation des charges à décaisser lors de l'exercice suivant ;
  - Enfin, le reste des opérations après les retraitements effectués représente uniquement ce qui a fait l'objet d'un impact sur la trésorerie avec un flux de trésorerie en positif ou en négatif, en ce moment il est à faire l'éclatement selon les trois catégories en termes de flux d'encaissement ou de décaissement comme celles réalisées selon la méthode directe à savoir les flux opérationnels, d'investissement ou de financement.

En consolidation, les flux de trésorerie provenant de transactions en devise étrangère, ainsi que ceux provenant d'une filiale étrangère doivent être convertis au cours de

---

<sup>181</sup> Article 240-4 du SCF, Chapitre IV Le Tableau Des Flux De Trésorerie Méthode Directe Et Indirecte.

change entre la monnaie dans laquelle sont établis les états financiers de l'entreprise et la monnaie du flux de trésorerie à la date de l'opération.<sup>182</sup>

Les flux de trésorerie des dividendes perçus ou versés doivent être présentés séparément de façon permanente d'un exercice à l'autre dans l'une des activités prévues par le tableaux de flux de trésorerie à savoir les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.

Les flux de trésorerie résultant des impôts sur le résultat doivent être présentés distinctement et classés comme des flux opérationnels de trésorerie par défaut, sauf leurs rattachements est affecté spécifiquement aux activités de financement et d'investissement. D'où l'imposition de les affecter par nature d'activité avec indication en annexes du montant total d'impôt payé.

Concernant les opérations des flux de trésorerie qualifiées de stratégiques telles que, les acquisitions et des sorties des filiales et autres unités opérationnelles, doivent être présentées séparément et classées avec les activités d'investissement.

De plus, et sur le volet information à fournir, l'entreprise doit indiquer de façon globale un tas d'information ayant un lien avec l'impact de trésorerie qui en résulte.

Dans la forme, le tableau des flux de trésorerie consolidé doit contenir deux rubriques supplémentaires, l'une informe sur l'incidence des variations du périmètre de consolidation et l'autre porte sur l'incidence de variation des cours de devises.

### **3.6. Annexes**

L'annexe représente un document à part entière au même titre que les autres états financiers qui fournit un tas d'informations de taille importante qui dépasse au-delà de l'information comptable par son caractère narratif et qui satisfait à toute exigence même pour ceux qui n'ont pas de profil comptable, il suffit de connaître les grands axes de la comptabilité et la culture de l'entreprise.

L'annexe (note de Financial statements) est un document d'origine anglaise corolaire du principe de l'obtention de l'image fidèle (true and fairview). Elle forme un tout indissociable avec le bilan et le compte de résultat sans faire double emploi avec eux.<sup>183</sup>

En consolidation comme dans la gestion comptable des entreprises individuelles, l'information à communiquer dans les notes annexes revêt une importance particulière et facilite la lecture et la compréhension du contenu des états financiers consolidés, un

---

<sup>182</sup> Voir section 03 du troisième chapitre.

<sup>183</sup> JEAN David Avenel, **Comptabilités Nationales Et Normalisation Comptable Internationale**, Ellipses Edition 2005, Paris Page 99.

nombre d'informations doivent être communiquées lesquelles portent essentiellement sur :

- ✓ Les méthodes d'évaluation d'une manière générale et particulièrement sur celles portant sur l'évaluation des titres de participation ;
- ✓ L'information sur les variations du périmètre de consolidation ;
- ✓ Présentation des explications sur les entreprises laissées en dehors du champ de la consolidation ;
- ✓ L'information sur le mode de traitement de l'écart de première consolidation
- ✓ Les principes comptables et les méthodes d'évaluation applicable dans le cadre de la consolidation notamment celles portant sur l'évaluation des titres de participation ;
- ✓ Informations sur les entités associées et les transactions avec elles et avec leurs dirigeants.<sup>184</sup>
- ✓ Enfin, les principes comptables applicables notamment celles à respecter dans le cadre de la consolidation il s'agit de :
  - ✓ Périmètre de consolidation ;
  - ✓ Les méthodes de consolidation ;
  - ✓ Les retraitements effectués dans le cadre de la consolidation ;
  - ✓ Le calcul des intérêts hors groupe ;
  - ✓ Présentations états consolidés.<sup>185</sup>

Les états financiers contiennent trois colonnes, une porte sur la situation actuelle, l'autre informe sur la situation de l'année précédente N-1 dans le respect du principe de comparabilité, et la dernière colonne appelée notes s'intéresse aux informations narratives à travers des renvois à suivre pour plus de détails et pour faciliter la lecture des comptes comptables consolidés par l'ensemble des utilisateurs des états financiers.

Les normes IFRS obligent pour être Full IFRS de ne pas se contenter du respect des règles d'évaluation et de comptabilisation, mais aussi les règles de divulgation en termes d'information à fournir et selon ce qui est prescrit par chaque norme, dans ce sens le SCF n'a pas donné plus de détails sur les informations narratives ou non chiffrées.

---

<sup>184</sup> Conseil Nationale De La Comptabilité, **Manuel De Comptabilité Financière**, ENAG EDITION, ALGER 2014. Page 474.

<sup>185</sup> Même référence.

## **Chapitre V : Groupe Comptable Et Groupe Fiscal, L'information Sectorielle Et Etats Financiers Consolidés**

---

Les groupes doivent indiquer en annexes les circonstances qui empêchent la comparabilité des comptes et l'impossibilité d'établir des comptes en pro forma.

## **Conclusion Du Chapitre V**

Ce chapitre a été scindé en trois sections, la première section a été consacrée à la création du groupe fiscal avec explication de tous les avantages ainsi que les conditions d'éligibilité. Cette section a été introduite dans le cadre de ce travail de recherche pour donner plus d'information sur le groupe fiscal au-delà de tout ce qui a été décrit particulièrement sur les mécanismes comptables applicables au sens du SCF.

Le groupe fiscal bien qu'il ne se verse pas dans cette optique, mais sa gestion a posteriori implique de faire la part des choses à savoir d'une le respect des règles comptables inspirées du SCF pour aboutir à des états financiers consolidés et d'autres pour bénéficier des avantages fiscaux ça demande de suivre les dispositions fiscales en matière des groupes fiscaux. De plus il reste un groupe qui pourra être et dans des cas de figure purement exceptionnels, en convergence avec le groupe comptable. C'est la raison pour laquelle ce passage s'avère très important et utile pour la compréhension des groupes d'une façon générale.

Une deuxième section dans ce chapitre a relevé toute l'importance de l'information comptable en donnant la primauté dans le cadre de la consolidation à un aspect spécifique qui a fait l'objet de deux normes internationales dont une a été supprimée est remplacée par la deuxième,<sup>186</sup> il s'agit de l'information sectorielle. La lecture d'un bilan consolidé sans information sectorielle avec tous les agrégats qu'elle entoure pourra induire celui qui va l'utiliser en erreur dans ses décisions économiques, la connaissance de la répartition du résultat par secteur opérationnel ou zone géographique dans le respect des critères édictés par la norme sert à aider à la prise des décisions économiques avec toute la pertinence requise.

La dernière section a mis l'accent sur les états financiers consolidés selon le SCF avec toutes les particularités comparativement avec les entités individuelles, l'élaboration des états financiers consolidés est considérée comme un vrai chantier qui demande la collaboration de tous les acteurs non seulement dans la société mère mais aussi les entités faisant partie du groupe. Le choix de la démarche de consolidation incombe à la politique de la société mère en tenant compte des moyens disponibles pour accélérer et réussir la préparation des états financiers consolidés.

Quelle que soit la démarche adoptée au sein du groupe, les retraitements d'homogénéisation ; les éliminations des opérations intra-groupe ou réciproques ; l'élimination des titres et enfin la consolidation des opérations libellées en monnaies étrangères, pour aboutir à une situation financière consolidés avec tous les tableaux prévus par le SCF reste un passage fastidieux qui demande une veille juridique au sein du groupe et des compétences dans le domain

---

<sup>186</sup> IAS 22 a été supprimée et remplacée par la norme IFRS 8

# **Chapitre VI**

## **La partie pratique**

### Introduction

Dans le cadre de la problématique de ce travail de recherche qui a visé le cadre normatif du SCF en rapport avec sa mise en œuvre dans la vie des groupes et aussi les divergences accusées par le SCF par suite de sa stagnation depuis son adoption en gardant une version antérieure. Alors que les normes IFRS sont en constante évolution dans l'objectif de répondre aux besoins qui ne cessent pas d'arrêter par l'ensemble des utilisateurs de l'information financière notamment l'élaboration des états financiers consolidés facile à lire et à comprendre dans le respect des principes comptables édictés et en réponse à la qualité de l'information requise par le cadre conceptuel.

Le SCF et depuis son adoption a mis le contexte économique face à un vrai dilemme en mettant le préparateur et l'utilisateur des états financiers sur le même chantier, les deux doivent épuisier des règles du SCF :

- D'une part pour le préparateur qui doit respecter les règles du SCF comme il se doit pour être en harmonie avec ce qui se passe à l'international en favorisant un langage unique, et
- D'autre part l'utilisateur qui doit être doté d'une culture comptable et une connaissance du contexte économique qui entoure le groupe pour rationaliser la prise de décision économique.

Dans le même contexte, le SCF a poussé l'administration fiscale à adopter une démarche qui n'est pas similaire mais, elle se retrouve semblable à ce même langage aux fins que les entreprises se dotent d'un système de consolidation et font la part des choses en se basculant d'un système à un autre système avec l'utilisation des mêmes outils dont le respect de chaque doctrine. Donc, la comptabilité selon le SCF reste un outil très utile pour celui qui prépare les états fiscaux.

La partie pratique qui suit le même itinéraire de ce qui a été présenté au cours de ce travail de recherche a essayé de répondre à un tas de questions à travers lesquelles la réponse, à la problématique et les questions secondaires, va être bien éclairée.

A travers cette étude, il a été présenté sous formes de questions et aussi de débats avec des responsables financiers des groupes dans l'objectif de tirer au maximum des informations utiles et porteuses de solutions et de réponses à la problématique initialement exposée avec toutes les questions qu'elle l'entourent.

### Section1 : Méthodologie Du Travail

La spécificité du sujet impose comme moyen efficace et efficient pour atteindre l'objectif et répondre à la problématique, l'utilisation comme modèle l'approche descriptive et analytique, laquelle nécessite de mettre en œuvre un ensemble d'outils

dont en particulier et en premier lieu le questionnaire et en deuxième lieu les débats pour valider ce qui a été fait ou comprendre ou de faire comprendre préalablement le sujet en question.

Le questionnaire ainsi que les débats sont toutes orientés vers les responsables et leurs subordonnés qualifiés d'acteurs de comptabilité du groupe et meneurs de l'opération de la consolidation comptable peu importe la démarche adoptée par le groupe.

L'utilisation des informations issues du questionnaire et des débats vont faciliter l'explication descriptive et l'analyse de la situation vécue et le plus important la force de proposition à travers la présentation d'un ensemble de solutions qui peuvent être qualifiées d'utile pour la bonne marche des groupes.

### **1. Démarche D'obtention Des Données et variables d'étude**

Le chercheur doit faire preuve de patience et beaucoup plus il doit avoir une connaissance approfondie de ce que va être débattu en mettant en avant sa force de conviction pour réussir à récolter le maximum d'informations et surtout un résultat réussi.

Pour ce faire, il a été jugé utile de cibler les entreprises constituées en groupes ayant une culture avancée dans ce domaine.

L'atteinte de cet objectif de récolte de l'information sert par la suite à l'interprétation des résultats, il a été utilisé plusieurs méthodes à travers les sources officielles et secondaires.

### **2. Les Débats**

La connaissance du groupe ciblé est primordiale, à travers les débats, une lecture précise des points exposés, peut être réalisée, aussi cela permet la compréhension de la politique appliquée par le groupe et la démarche de consolidation, une partie du questionnaire pourra être résolue dans le cadre des débats menées avec les interviewés.

La connaissance du climat du travail et le plus important le fait de débattre le sujet dans la sphère décisionnelle à savoir les responsables financiers des groupes ou les consolideurs évitera parfois d'éviter de faire d'autres entretiens avec les auxiliaires qui participent à la préparation des travaux de consolidation, c'est le cas généralement, car la consolidation se fait globalement et intégralement dans la société mère dans la majorité des cas étudiés.

Le débat aussi permet de faire des connaissances qui vont avec la réussite de ce projet de recherche par le fait de demander par la suite et à tout moment d'autres informations ou explications apparues en cours des travaux d'analyse, le débat a permis de faire une lecture sur place qui facilite la compréhension du questionnaire

avec tous ses axes et par voie de conséquence la rapidité de l'obtention des réponses répondant à la réalité en toute objectivité.

### **3. Le Questionnaire**

Le moyen le plus efficace qui répond globalement à la problématique posée et en connaissance de la particularité du sujet, c'est le questionnaire, lequel a été envoyé via internet aux emails donnés par les sociétés de groupes particulièrement de la société mère pour qu'il soit vulgarisé à l'ensemble des acteurs dans le groupe. Ceci a été fait à la demande des responsables des groupes aux fins qu'ils puissent le canaliser par voie officielle.

La langue du questionnaire utilisée était le français du fait que toute la population ciblée exerce son travail de comptabilité et de reporting en français comme il a été toujours le cas.

Le questionnaire a été envoyé, selon le format Word, PDF et aussi en Google form, la diversification a été faite pour viser la facilité et permettre à chaque interviewé d'utiliser le modèle qu'il le juge adéquat, ce qui compte c'est la qualité de l'information requise qui va être exploitée par la suite.

### **4. Sources Secondaires**

Le travail de recherche ne peut se faire sans revenir à la bibliographie écrite dans ce domaine, c'est vrai que le travail vise à répondre à des questions pratiques. Mais la vision de la problématique associée au cadre normatif avec sa mise en œuvre qui demande de revenir à tous les travaux de recherches menés dans ce contexte notamment les études précédentes, les travaux scientifiques et les livres qui traitent des sujets similaires, les rapports publiés par les organisations nationales et internationales.

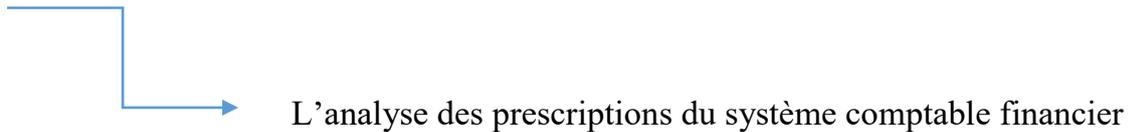
Par ailleurs, il ne faut pas ignorer la réglementation nationale et internationale en vigueur, car l'objet de mettre la lumière sur l'existence d'une veille juridique au sein des groupes ayant pour mission les mises à jour en termes de réglementations et le suivi en permanence de leurs applications pour éviter tout coût éventuel qui pourra être engendré en cas de non-respect.

### **5. Les Variables De L'étude**

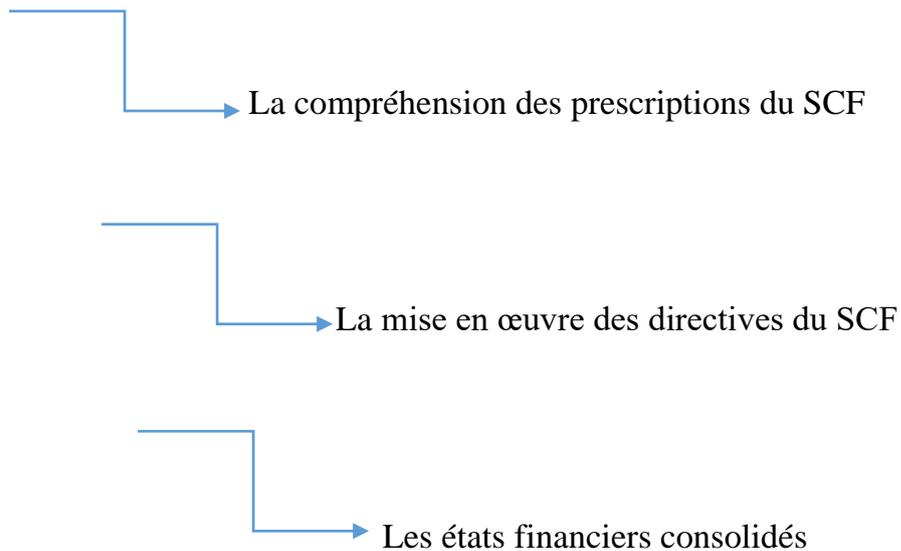
Après passage théorique au cours duquel il a été évoqué l'approche du SCF avec toutes ses difficultés en matière d'adoption, de compréhension et de la condensation de ses textes dans leurs présentations, la variable indépendante de ce sujet concerne l'analyse des prescriptions du système comptable financier ; et

Les variables dépendantes concernent la compréhension des prescriptions du SCF et la mise en œuvre des directives du SCF ainsi que les états financiers consolidés.

### La Variable Indépendante



### La Variable dépendante



## 6. La Population Ciblée Et analyse Des Données Statistiques

Pour que le travail soit porteur de valeur ajoutée appréciable qui est l'objectif ultime de tout travail de recherche. Au vu de la particularité du sujet qui cible le travail de consolidation comptable proprement dite et la mission spécifique des consolideurs qui la chapeaute soit en groupe d'une manière décentralisée ou uniquement dans le sommet au sein de la société mère par une équipe restreinte qui a préféré de gérer l'opération depuis sa naissance jusqu'à la finalisation des états financiers consolidés.

L'application du SCF entre compréhension du cadre normatif et mise en œuvre, certainement demande l'implication de tous les acteurs au sein du groupe, car il s'agit de la production d'une information financière qui doit répondre à un certain nombre de critères bien définis par le socle IFRS et adoptés intégralement par le SCF.

A travers les débats qui ont été menés lors des prises de contact avec les responsables financiers du groupe on s'est rendu compte que toute la mission et avec son ampleur se

gère globalement par la population comptable retrouvant dans la société mère et avec un profil parfois académique et parfois accumulé suite à une expérience très appréciable dans ce domaine.

L'échantillon principal est constitué des comptables, des cadres comptables et des responsables financiers et des responsables financiers consolideurs dans le groupe.

Tous les questionnaires ont été envoyés via internet avec utilisation des emails donnés par les responsables des groupes et aussi les réponses ont été reçues par la même voie et directement.

### **6.1. Les groupes ciblés**

Une lecture attendue des outputs des résultats des questionnaires a été initialement l'objet d'un travail de réflexion et de recherche visant de cadrer le choix des groupes à questionner, c'est vrai que le nombre des groupes financiers en Algérie reste modeste du fait que cette culture a été motivée a priori par les politiques fiscales incitatives et en deuxième lieu et avec un degré moins par la force de la loi du SCF. Mais bien que l'échantillon en lui-même parait insuffisant en nombre mais son analyse est certainement déterminante, car chaque groupe contient un arsenal procédural propre à lui sans compter la réglementation en vigueur.

Il a été visé des groupes situés à l'ouest et d'autres filiales installées à l'ouest appartenant à des groupes nationaux de renommées nationales et privés, il s'agit de ce qui suit :

- ✓ des entreprises étatiques constituées en groupe parfois dont leurs existences se remontent à un nombre d'années assez important, tels que le groupe ENAVA Et le groupe GAO ;
- ✓ De groupes privés qui ont vraiment marqué leur présence dans l'économie algérienne, tels que le groupe BERAHALL, CHIALI ET HASNAOUI.

**Tableau N°01 : Echantillon des groupes objet de l'étude**

N°	Nom Du Groupe	Adresse
01	GROUPE CHIALI	SIDI BEL ABBESS
02	GROUPE BERRAHAL	ORAN
03	GROUPE HASNAOUI	SIDI BEL ABBESS
04	GROUPE ENAVA	ORAN
05	FILIALE GROUPE GERHWID	TLEMCEN
06	GROUPE METIDJI	MOSTAGANEM
07	GROUPE CEVITAL FILALE METAL SIDER	ORAN

Source : préparé par l'étudiant

Selon le tableau N°01, l'échantillonnage visé représente la majorité des groupes financiers exerçant leurs activités dans l'ouest de l'Algérie qui peut donner plus de lisibilité et de transparence, aussi les groupes ciblés représentent en termes de volume d'activité dans l'ouest un pourcentage assez significatif.

### **6.2. Espace de l'étude de cas**

Par espace on entend, territorialité et aussi la composante des personnes qui ont été visées pour aboutir à des réponses sur le questionnaire sujet de ce travail de recherche.

Avoir la facilité de recevoir l'accès aux entreprises s'il y a nécessité ou besoin d'information aux fins d'enrichir le travail de recherche et de donner plus de finesse aux résultats obtenus, les groupes visés sont globalement ceux localisés à l'ouest.

La nature de l'activité des groupes questionnés regroupe tous exemples confondus en matière de chiffre d'affaire, il s'agit, des activités basant sur l'industrialisation, la production, les travaux de prestation, de commercialisation et les groupes jumelant toutes ses activités c'était le cas le plus répondu.

### **6.3. Analyse Des Données Statistiques**

Le programme SPSS version 22, c'était le programme utilisé pour examiner les hypothèses initialement exposées et la présentation de toutes les réponses sur les questionnements de cette étude, l'utilisation des méthodes statistiques était un moyen efficace pour réussir l'analyse et interpréter les résultats.

La répétition absolue avec utilisation du pourcentage en tenant compte des réponses ayant la même tendance puis l'utilisation des graphes pour l'interprétation des résultats obtenus.

### **Section 2 : Forme et contenu du questionnaire**

Le premier volet a été consacré à des questions personnelles ayant pour objectif de connaître le profil des candidats, le questionnaire a été calqué de la phase théorique notamment les points épineux en tenant compte de l'importance de chaque passage de chaque chapitre, les questions ont été exposées d'une manière adaptable à tous les lecteurs du questionnaire partant du premier responsable jusqu'au dernier maillot de la chaîne.

Les questions ont été posées d'une manière chronologique suivant l'histoire de la comptabilité en Algérie depuis le plan comptable national jusqu'à l'adoption du SCF, quatre volets ont globalement représentés le contenu du questionnaire, les questions ont été posées et exposées d'une manière très simple pour pouvoir recevoir le maximum de réponses et pour permettre une contribution constructive avec finalité, des résultats pertinents.

#### **1. L'échantillon de l'étude pratique**

Pour tout travail de recherche, deux techniques sont utilisables pour mener un questionnaire soit à travers un échantillon aléatoire ou un échantillon représentatif, ce dernier était le type d'échantillonnage adopté du fait que la population ciblée est très bien maîtrisée et les résultats projetés seront plus pertinents.

Il a été distribué 26 questionnaires pour des groupes bien ciblé dont la mission de la consolidation se réalise dans la majorité des cas dans la société mère, le nombre de questionnaires a été calculé après réception des réponses et validé en tenant compte des conclusions à travers les débats.

Les responsables des groupes et dans la quasi-totalité des cas ont confirmé que leurs subordonnés n'ont pas de tâches assez importantes dans la réalisation des travaux de la consolidation, ce qui peut fausser les résultats des questionnaires c'est pour cette raison que les questionnaires, dans la quasi-totalité des cas étudiés, ont fait l'objet de réponses seulement par les responsables et leurs subordonnées occupant des postes dans la société mère.

Les réponses reçues représentent 24 réponses, toutes acceptées, le tableau suivant montre tous les détails sur le questionnaire.

**Tableau N° 02 : Statistiques Sur Les Questionnaires Distribués**

Echantillon Étudié	Nombre de Questionnaire	Pourcentage
Questionnaires distribués	26	100/%
Questionnaires retournés	24	92.30%
Questionnaires rejetés	0	0%
Questionnaires acceptés	24	91.30%
Questionnaires non retournés	02	7.70%

Source : Préparé Par L'étudiant

Au vu de la particularité de ce travail de recherche qui vise les groupes dont la mission de la comptabilité s'exerce globalement dans la société mère qui minimise le nombre de questionnaires. Parfois même les responsables financiers consolidateurs eux-mêmes exigent que la réponse et le traitement du questionnaire doit se faire au niveau de la société mère par le fait que les comptables des filiales n'ont pas de connaissances assez approfondie en matière de consolidation qui ne sert à rien de les cibler.

D'autres auxiliaires, de près ou de loin n'ont pas été visés, du fait que les questions posées sont parfois de nature purement pratiques et spécifiques ayant relation directe avec la gestion des groupes. Parfois des questions techniques qui portent sur le mode du traitement du goodwill et sa gestion postérieure ou les conditions d'activation des impôts différés par suite de l'existence des résultats fiscaux déficitaires.

Le tableau suivant montre la répartition en pourcentage des formulaires reçus et qui montre que le pourcentage le plus significatif est détenu par le groupe HASNAOUI, qui confirme l'implication des comptables du groupe dans les travaux de la consolidation. Bien que cela soit réalisable seulement via les informations fournies en intra-groupe sans la participation directe dans le vrai travail comptable qui consiste à la prise en compte des opérations propres à la consolidation, mais ce pourcentage est aussi porteur d'information indiquant que la culture de consolidation est partagée avec la population comptable des filiales.

**Tableau N° 03 : Répartition Des Membres e L'échantillon D'étude**

N°	Groupe	Réponses	Pourcentage
01	Groupe BERRAHAL	04	16.67%
02	Groupe ENAVA	04	16.67%
03	Groupe CHIALI	03	12.5%
04	Groupe HASNAOUI	8	33.33%
05	Groupe GAO	04	16.67%
06	Groupe GERHYD Filiale EPE SOGERHWIT	01	4.16%
		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant

## **2. Le Modèle Du Questionnaire**

Aux fins de réussir ce travail de recherche, il était primordial de commencer par une bonne conception du questionnaire sur le fond et la forme, ce travail est par excellence défini comme étant la partie la plus importante sur laquelle se base le chercheur pour qu'il puisse faciliter la lecture du questionnaire par ceux qui vont l'utiliser à cette fin de recherche en émettant des réponses proches à la réalité et décrivant une situation réellement vécue par leurs groupes.

Dans cette optique visant la réussite du questionnaire, toutes les étapes de l'élaboration du questionnaire ont été respectées partant de sa conception, la manière de sa structuration en tenant compte de l'ordre chronologique de l'approche comptable et aussi la méthode de son envoi qui n'a pas été faite d'une manière aléatoire. Tout a été discuté au moment des débats avec les responsables comptables des groupes. Au même titre de ce qui précède, la structuration et la formulation ont fait l'objet d'une lecture de la part de deux enseignants universitaires pour qu'il soit conçu dans les règles admises.

Enfin, après le test initial, le traitement final et analyse des résultats obtenus ont été faites pour obtenir de meilleures interprétations et conclusions.

### 3. Structure du questionnaire

Le questionnaire envoyé aux groupes d'entreprises jointe par une lettre accompagnatrice qui montre l'importance de ce travail de recherche au vu de sa particularité qui tiens compte d'un travail de haute qualité réalisé par des responsables et collaborateurs ayant de connaissances très approfondies en consolidation qui dépasse au-delà de la comptabilité des entreprises individuelles.

Il a été rappelé aux utilisateurs du questionnaire que ce chantier de consolidation pourra être éventuellement sujet d'une problématique qui vise à répondre à la mise en œuvre et aussi aux sujets d'actualité qui doivent être prises en considération par les puissances publiques en ce qui concerne les mises à jour pour pouvoir être en harmonie avec le contexte international.

Le questionnaire a été scindé en quatre axes :

- Le premier axe consiste à connaître l'identité professionnelle et académique de celui qui va répondre au questionnaire, cet axe est important du fait qu'il va donner un aperçu sur l'équipe qui mène l'opération de la consolidation. Parfois les groupes favorisent l'expérience professionnelle au détriment du parcours académique en donnant importance au capital connaissances acquis au fil des années de présence, parfois si le contraire qui existe si la stratégie qui demande des connaissances académiques pour pouvoir être à jour, d'autres approches visent d'associer entre anciens chevronnés et nouveaux recrutés avec des connaissances universitaires.

De plus, des questions d'ordre personnelle, aussi il a été jugé utile de connaître le niveau structurel et le poste occupé pour pouvoir connaître la réelle implication de l'interviewé dans le processus de consolidation, les formations sur le SCF pour connaître le paquet mis par le groupe dans le cadre des formations sur le SCF pour réussir le passage de l'ancien référentiel vers le SCF qui renvoie vers la politique du groupe dans la formation

- Le deuxième axe et pour rentrer dans le vif du sujet a été scindé en deux rubriques, la première a pour objectif de répondre aux questions ayant une relation avec le PCN. Ce Passage semble très important pour faire la comparaison et montrer l'importance et la raison d'être du basculement vers le SCF et les motifs qui ont poussé à son adoption, pour faire le lien une deuxième rubrique a fait le point sur le SCF en rapport avec les normes IAS/IFRS et les nouveautés introduites.

- Le questionnaire vise à connaître à quel point les meneurs de la consolidation sont dotés d'une connaissance du langage international notamment la connaissance des principes comptables, des objectifs assignés à l'adoption du SCF, ce qu'il apporte en plus aux utilisateurs privilégiés des états financiers et enfin la connaissance des critères de la qualité de l'information financière, selon ce qui est exigé par le SCF dans le cadre conceptuel.
  
- Le troisième axe aborde l'objet de la problématique il s'inutile consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et normes IFRS, cet axe est éclaté en trois rubriques :
  - La première vise à s'intéresser aux avantages qui en résultent par suite de la consolidation en dehors de son facteur d'obligation par le législateur, le pourquoi d'arrêter des états financiers consolidés, les avantages qui peuvent tirer les groupes en termes de minimisation des coûts et maximisation des richesses, la confiance donnée aux investisseurs qui sont de vrais partenaires. Aussi, le fait d'anticiper des situations indésirables qui peuvent marcher à l'encontre du groupe et qui doivent faire l'objet d'anticipation à travers des décisions stratégiques qu'il faut les inscrire dans la politique du groupe ;
  
  - La deuxième rubrique et dans le sens contraire vise un certain nombre de questions sur les contraintes qui peuvent freiner le processus de consolidation, telles que les options exercées par différentes filiales dans le cadre de l'évaluation et la comptabilisation et qui sont différentes par rapport à celles appliquées dans la société mère qui nécessite des travaux de retraitements coûteuses. Sous un autre angle, les choix parfois sont de nature à diversifier la culture comptable dans le groupe surtout en termes de compétitivité dans les prises de décisions économiques, celles des réponses rationnelles peuvent répondre à ce questionnement.
  
  - La troisième rubrique et dans le but de pousser l'analyse à un niveau de réflexion très élevé qui sort du cadre ordinaire du groupe, les questions posées porte sur les points marquant des situation de divergence entre le SCF et les normes IFRS, d'où la nécessité de se lancer dans une opération de mise à jour, c'est l'une des variantes de la problématique à savoir le respect du cadre normatif qui parfois renvoi vers un système comptable qui semble en stagnation depuis son adoption. Des exemples non exhaustifs ont été cités tels que les impositions différées et le goodwill en demandant l'avis des consolideurs pour savoir à quel point sont dotés d'un suivi de la

réglementation même dans les situations de non-concordance qu'il faut les prévoir si jamais des textes vont les amender ou une demande de retraitement pour se conformer aux règles internationale s'avère nécessaire.

- Le quatrième et le dernier axe aborde deux rubriques l'une porte la finalité de la consolidation qui est l'aboutissement aux états financiers consolidés y compris les informations à fournir comme étant un élément à part entière des états financiers, il a été donné l'importance au processus de la consolidation et la méthode choisie pour consolider et à quel point l'implication des participants à ce processus de consolidation est marquée dans la politique comptable du groupe. L'autre rubrique concerne les informations à fournir dans le respect des règles de divulgation, un point de grande importance a fait l'objet de l'une de ses questions lequel concerne les comptes pro forma si jamais des erreurs ont été commises ou des changements de méthodes comptables et ce pour connaître le seuil de signification établi par les entreprises ou les circonstances qui peuvent présenter une entrave. Dans le même contexte il a exposé le mode de traitement des situations donnant lieu à un changement du périmètre de consolidation.

Les trois axes ont été ensuite présentés selon l'échelle de likert quinquennale comme indiqué dans le tableau suivant :

**- Tableau n° :4 Explication de l'échelle de Likert**

Classification	Tout A Fait D'accord	D'accord	Aucun Avis	Pas D'accord	Pas Du Tout D'accord
POIDS	5	4	3	2	1

Source : EL NADJER Fayoz Joumoa, Najar Nabil Joumoa et Zoubi Majid Radhi "Méthodes de la recherche scientifique - Perspective appliquée - Dar Hamed Pour l'édition et la distribution, Amman, Jordanie, 2010.page 661.

La lecture du tableau précédent selon l'échelle de Likert montre un nombre de catégorie à hauteur de 5 avec une répartition qui donne de 5 à 4 pour la première catégorie, de 4 à 3 pour la deuxième et ainsi de suite. La détermination du nombre de niveau qui sert pour l'analyse et le positionnement des résultats se fera selon répartition de la plus grande sur la suivante et en déduit le résultat obtenu de la plus longue de la catégorie qui donne 5 niveaux dont le premier qui résulte comme suit : 5-1/5 qui donne 4/5 et qui donne 0,80, la même méthode à généraliser pour l'ensemble des catégories :

**Tableau N°5 : Les Niveaux Moyens Arithmétique En Termes D'importance Relative**

Niveau D'acceptation	Moyenne Arithmétique
Très élevé	4.20-5.00
Elevé	3.40-4.19
Moyen	2.60-339
Réduit	1.80-2.59
Très Réduit	1-1.79

Source : Préparé Par L'étudiant

### **Section 3 : Tests Du Questionnaire Et Présentation Des Résultats Des Hypothèses De L'étude**

#### **1. Test De La Validité Et De La Fiabilité Du Questionnaire**

Pour que le questionnaire comme étant un outil de statistique par excellence soit riche dans son contenu et par le fait qu'il vise à répondre à un certain nombre d'aspects liés aux problèmes du cadre normatif et mise en œuvre, il est primordial et recommandé qu'il doit subir à un certain nombre de tests recommandés.

Avant que le questionnaire soit distribué il a été jugé utile de le tester auprès des enseignants ayant de longues expériences dans ce domaine, en premier lieu il a fait l'objet d'une lecture en aval par l'encadreur puis il a été testé par deux enseignants de l'université de SIDI BELABES (voir le tableau 3 dans les annexes).

#### **2. Test La Sincérité De La Cohérence interne Du Questionnaire**

**Tableau06 : La Sincérité De La Cohérence Interne Pour Le PCN Et Le Passage Vers Le SCF En Rapport Avec Les Normes IFRS**

N°	QUESTIONS	le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS	la valeur perçue
	<b>A. Fondements théoriques du Plan Comptable Nationale (P.C.N)</b>		
01	La comptabilité selon le PCN était une meilleure source d'information pour les statistiques et pour l'analyse économique.	0.228	0.242
02	L'absence de la notion d'obligation d'arrêter des comptes	0.564**	0.557**

## Chapitre VI : La partie pratique

	consolidés selon le PCN a été motivée par la non maîtrise des techniques de consolidation.		
03	L'absence de la notion d'obligation d'arrêter des comptes consolidés selon le PCN a été motivée par l'absence du système d'information au sein de nos entreprises.	0.388	0.485*
04	L'absence de la notion d'obligation d'arrêter des comptes consolidés selon le PCN a été motivée par la non maîtrise des techniques de consolidation L'absence des principes comptables régissant la comptabilité des groupes.	0.542**	0.477*
05	Le rapprochement entre vocabulaire comptable de comptabilité nationale et le PCN a facilité la détermination des grandeurs économiques	0.411*	0.165
	<b>B. SCF ET Norme IFRS</b>		
06	Parmi les motifs du Changement de référentiel comptable en Algérie à savoir l'adoption du SCF Donner la priorité à la réalité économique	0.540**	0.585**
07	Parmi les motifs du Changement de référentiel comptable en Algérie à savoir l'adoption du SCF est d'être reconnu internationalement pour attirer des capitaux.	0.324	0.181
08	Parmi les motifs du Changement de référentiel comptable en Algérie à savoir l'adoption du SCF est de pouvoir être coté sur plusieurs places financières	0.497*	0.476*
09	Parmi les motifs du Changement	0.292	0.147

## Chapitre VI : La partie pratique

	de référentiel comptable en Algérie à savoir l'adoption du SCF est d'éviter la production de plusieurs modèles d'états financiers.		
10	Parmi les motifs du Changement de référentiel comptable en Algérie à savoir l'adoption du SCF est d'instaurer la confiance des investisseurs.	0.455*	0.405*
11	L'adoption des IFRS permet aux actionnaires actuels et potentiels de porter jugement sur La performance économique	0.445*	0.368
12	L'adoption des IFRS permet aux actionnaires actuels et potentiels de porter jugement sur La rentabilité financière	0.256	0.269
13	L'adoption des IFRS permet aux actionnaires actuels et potentiels de porter jugement sur La transparence financière	0.193	0.282
14	le SCF facilite la mission aux analystes financiers qui peuvent dorénavant effectuer des comparaisons plus faciles et sans retraitements.	0.205	0.135
15	En vertu du principe d'intelligibilité, la connaissance raisonnable des affaires et de la comptabilité reste un obstacle majeur pour que l'information fournie dans les états financiers soit compréhensible immédiatement par les utilisateurs	0.460*	0.518**
16	parmi les objectifs des IFRS le partage du langage comptable international	0.700**	0.500*
17	parmi les objectifs des IFRS la minimisation des coûts de retraitement comptable	0.537**	0.459*
18	L'adoption des IFRS facilite de	0.453*	0.458*

## Chapitre VI : La partie pratique

	tirer des investissements étrangers		
19	L'adoption des IFRS facilite l'arrêté des comptes consolidés des groupes	0.314	0.268
20	L'adoption des IFRS facilite l'obtention d'une image fidèle des groupes	0.546**	0.666**

Source : Préparé Par L'étudiant Sur La Sortie SPSS 22

(0,05 =\*)\ (0,01=\*\*)

Les corrélations obtenues du questionnaire portant sur l'axe « le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS » ont été statistiquement significatifs au niveau de la signification de 0.01 et le score total se varie entre (0,54 et 0,70),

**Tableau 07 La Sincérité De La Cohérence Interne Pour La Consolidation Entre Cadre Normatif Et Mise En Œuvre Et Divergence Entre SCF Et Normes IFRS**

N°	Question	Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS	la valeur perçue
	<b>A. Avantages de la consolidation pour les utilisateurs des états financiers consolidés.</b>		
21	Par le fait que la société mère se retrouve parfois garante vis-à-vis des partenaires des sociétés appartenant au groupe, ceci favorise l'existence du groupe	0.480*	0.387
22	Par le fait que la société mère se retrouve parfois garante vis-à-vis des partenaires des sociétés appartenant au groupe, ceci favorise la confiance aux entreprises de groupe	0.116	0.320
23	Les directives du SCF imposent que l'établissement des comptes consolidés soit fait sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Cette directive donne plus d'importance à l'information financière	0.118	0.373

24	Les directives du SCF imposent que l'établissement des comptes consolidés soit fait sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Cette directive donne plus de confiance à ceux qui vont utiliser les états financiers à des fins économiques.	0.651**	0.599**
25	Les partenaires des entreprises individuelles préfèrent parfois avoir plus de garantie de la part de la société mère.	0.239	0.296
26	L'existence des différentes règles d'évaluation et de comptabilisation au sein du même groupe complique davantage le cumul des comptes.	0.233	0.243
27	L'existence des différentes règles d'évaluation et de comptabilisation au sein du même groupe représente une contrainte de nature à réussir une opération de consolidation.	0.055	0.114
28	L'existence des différentes règles d'évaluation et de comptabilisation au sein du même groupe favorise la gestion et l'autonomie des entreprises individuelle	0.172	0.383
29	La conformité au principe de comparabilité implique de tenir une comptabilité selon les mêmes méthodes de comptabilisation et d'évaluation qui facilite la lecture dans le temps et de tirer des conclusions sur l'évolution de l'activité de l'entreprise	0.602**	0.544**
	<b>C. Divergences entre SCF et Normes IFRS</b>		
30	Le fait que le SCF garde les anciennes prescriptions en termes de normes IAS/IFRS ceci complique davantage les	0.509*	0.458*

## Chapitre VI : La partie pratique

	opérations de retraitement pour se conformer au socle international		
31	La prise en compte des dotations aux amortissements selon le SCF avec les anciennes prescriptions de la norme IAS22 sans tenir compte des nouveautés de la norme IFRS 3, le goodwill ou l'écart d'acquisition continue à garder sa vraie valeur	0.362	0.144
32	l'importance de la consolidation nécessite l'existence d'un arsenal juridique très important	0.355	0.263
33	La prise en comptes dans le bilan consolidé des actifs d'impôts différés pose problème majeur du fait l'opération de comptabilisation est conditionnée par la probabilité du recouvrement de l'impôt différé.	0.090	0.092
34	La prise en comptes dans le bilan consolidé des actifs d'impôts différés pose problème majeur du fait qu'un travail d'analyse approfondi orienté vers le futur s'impose.	0.576**	0.454*
35	Selon le SCF La méthode du report fixe en termes de comptabilisation des impôts diffères est en divergence par rapport aux directives mises à jour par la norme IAS12 imposant la méthode du report variable qui donne des états financiers ne reflétant pas la réalité économique.	0.475*	0.301
36	Selon le SCF La méthode du report fixe en termes de comptabilisation des impôts diffères est en divergence par rapport aux directives mises à jour par la norme IAS12	0.599**	0.631**

## Chapitre VI : La partie pratique

	imposant la méthode du report variable qui donne un impact sur les décisions de gestion.		
--	--	--	--

(0,05 =\*)\ (0,01=\*\*)

Source : Préparé Par L'étudiant Sur La Sortie SPSS 22

Les coefficients de corrélation dans l'axe « la Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS » montre un score total qui se varie entre (0,53 et 0,63), les résultats ont été statistiquement significatifs au niveau de signification de 0,01 dont le score total se situe entre (0,46, 0,50) autour du niveau de signification de 0,05. Ce qui donne une bonne cohérence interne.

**Tableau 08 : La Sincérité De La Cohérence Interne Pour Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir**

N° Q	Question	Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir	La Valeur Perçue
	<b>A. processus de consolidation et élaboration des états financiers consolidés</b>		
37	la réussite de la présentation des états financiers consolidés impose un préalable organisationnel et la conception d'un manuel de procédure spécifique à la consolidation dans lequel sont définies toutes les règles d'évaluation et de présentation adoptées par le groupe	0.226	0.166
38	Le fait déclencheur de la consolidation commence à compter de la date d'acquisition du contrôle par l'investisseur et cesse une fois que le contrôle est perdu, cette notion de contrôle représente un souci majeur pour le groupe.	0.391	0.331
39	Quel que soit la méthode de consolidation par palier ou directe, la situation des comptes consolidés est identique, mais malgré cela la présentation des comptes consolidés selon la méthode par pallier s'avère efficace.	0.609**	0.486*
40	Les opérations de retraitement dans le cadre des opérations de consolidation	0.467*	0.585**

	doivent être inscrites en fonction de leurs importance relative et selon l'objectif assigné aux comptes consolidés dont en particulier la réalisation de l'objectif de l'image fidèle		
	<b>b. Notes et règles de divulgation</b>		
41	Les normes IFRS imposent que les états financiers doivent respecter toutes les normes (IAS/IFRS) et interprétations (SIC/IFRIC) pour être conforme aux normes internationales, cette directive reste difficile à atteindre par le fait que le SCF marque un décalage important en termes de mises à jour	0.505*	0.369
42	Pour atteindre la pertinence, les comptes consolidés doivent être communiqués selon les prescriptions du SCF et en cas d'absence d'une directive du SCF, le renvoi vers les normes IFRS s'impose.	0.306	0.365
43	Le périmètre de consolidation et les méthodes de consolidation sont la résultante de la maîtrise de la notion de contrôle qui reste le point le plus délicat pour repérer les entreprises faisant partie du groupe.	0.563**	0.451*
44	L'obligation d'arrêter les comptes proforma en cas de changement de méthodes comptables ou de changement dans le périmètre de consolidation s'avère difficile dans le cas d'absence d'un seuil de signification à tenir compte pour déterminer l'impact du changement.	0.705**	0.553**
45	Dans l'impossibilité d'établir des comptes en proforma les groupes doivent indiquer en annexes les circonstances qui empêchent la comparabilité des comptes, l'information s'avère suffisante pour que les utilisateurs des états financiers peuvent prendre des décisions économiques.	0.771**	0.633**
46	Un plan de notes facilitant la lecture	0.559**	0.195

	des états financiers doit contenir outre l'information les règles d'évaluation et de comptabilisation applicables par le groupe.		
--	--	--	--

(0,05 =\*)\ (0,01=\*\*)

Source : Préparé Par L'étudiant Sur La Sortie SPSS 22

Qui contient deux axes visant des réponses autour de la phase de la préparation des états financiers à commencer par le processus jusqu'à la finalisation et la divulgation des informations financières.

Il est à noter qu'à partir du tableau n° (08) que les coefficients de corrélation dans un questionnaire entre les items, l'axe les états financiers et les informations à fournir dont le score se varie entre (0,55 et 0,77), donc, tous statistiquement sont significatifs au niveau de signification de 0,01.

Les coefficients de corrélation dans le questionnaire entre les éléments de l'axe « les états financiers et les informations à fournir » donne un score total qui se situe entre (0,45, 0,50) avec un niveau de signification de 0,05. Ce qui donne une bonne cohérence interne.

### **Stabilité Alpha de Cronbach's**

La stabilité de l'outil de la mesure en application du coefficient de la stabilité Alpha de Cronbach's permet la vérification de la stabilité des réponses même si on refait le même test en plusieurs fois.

**Tableau 09 : La constance Alpha de Cronbach's**

<b>Variable</b>	<b>Alpha Cronbach's</b>
le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS	0.743
Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS	0.819
les états financiers et les informations à fournir	0.812
la valeur perçue	0.750

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22

Il convient de noter qu'à partir du tableau n°09 le coefficient de stabilité alpha Cronbach's enregistre respectivement dans les trois axes les résultats suivants :

- Pour l'axe « le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS » de 0,75 ;
- Pour l'axe « Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS » de 0,81

- L'axe « les états financiers et les informations à fournir » a obtenu une note de 0,81 ;
- Les résultats qui ont inférieurs a 1 et au-dessus de 0.70 et avec un indice de stabilité global de 0.75 indiquent que la cohérence et la fiabilité des questions sont atteintes, donc la résultante est que l'indice de mesure est stable.

### 3. Analyse Des Résultats Obtenus De L'échantillon De L'étude

Après le travail préliminaire qui consistait aux tests, l'analyse des échantillons doit se faire pour connaître mieux le profil et le parcours académique des personnes qui ont répondu, puis pour se lancer ensuite dans l'analyse de leurs réponses.

#### Variable sexe

Tableau 10 : l'échantillon de l'étude par sexe

l'échantillon	Sexe	Fréquence	Pourcentage
	Masculin	21	87.5%
	Féminin	3	12.5%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22

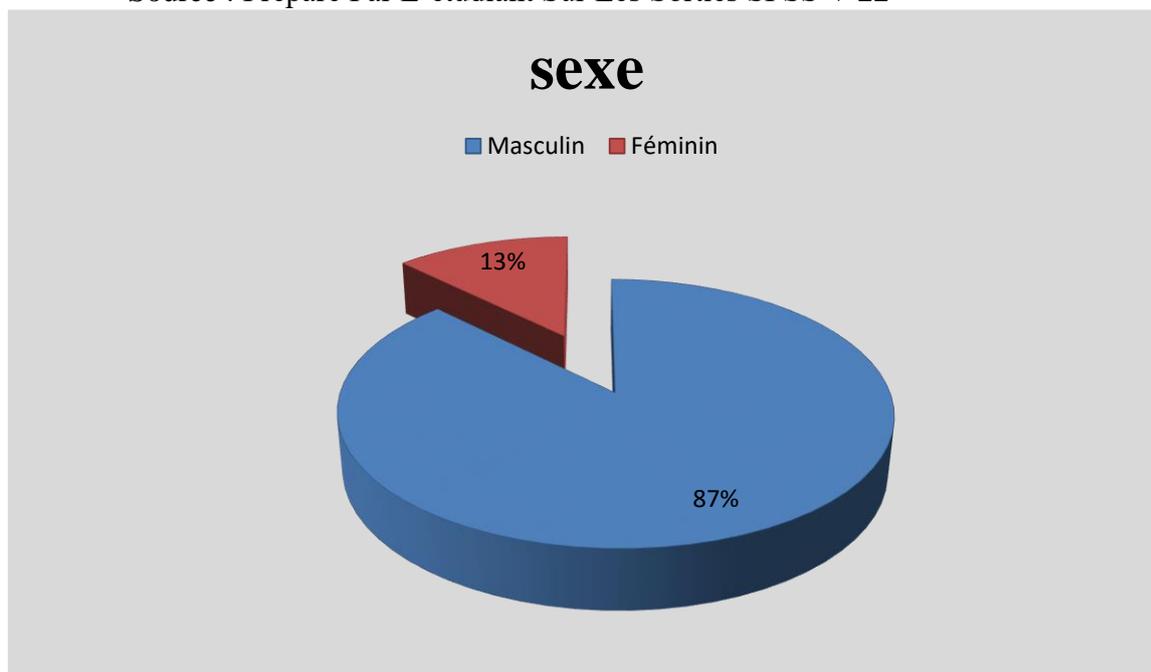


Figure 02 : Affiche l'échantillon d'étude par sexe

Il ressort du tableau n° (10) et la figure n° 02 que, le nombre des travailleurs masculins a été estimé à 21 à un taux de 87,5%, et le nombre des travailleurs féminins a été estimé à 03 à un taux de 12,5%.

L'échantillon De L'étude Par Âge

Tableau 11 : l'échantillon de l'étude par Âge

l'échantillon	Âge	Fréquence	Pourcentage
	25-35 ans	5	20.8%
	35- 45 ans	10	41.7%
	45- 55 ans	7	29.2%
	60 et plus	2	8.3%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22

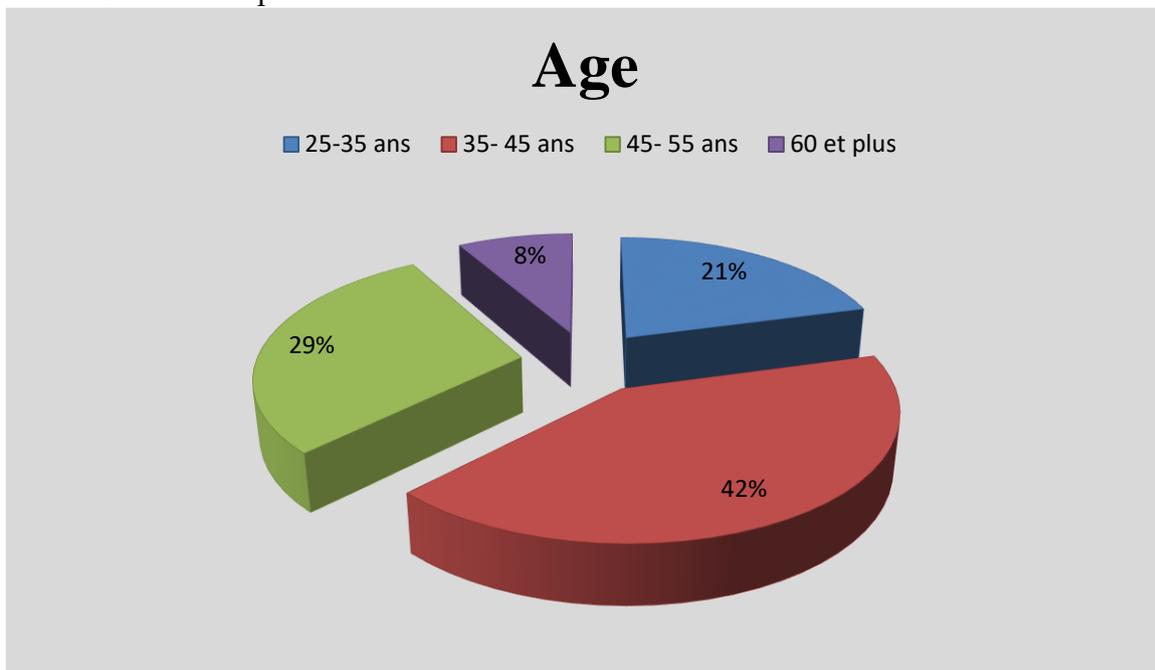


Figure 03 : Affiche l'échantillon d'étude par Age

Il ressort du tableau n° 11 que le nombre de travailleurs dont l'âge est estimé de 25 à 35 ans est de 05 employés, à raison de 20,8 %, et les travailleurs de 35 à 45 ans sont de 10, à raison de de 41,7%, et les travailleurs âgés de 45 à 55 ans leur nombre est 07 à un taux de 29,2%, et pour les travailleurs âgés de plus de 60 ans, il y en a 02 à un taux de 8,3%, issus de l'échantillon d'étude et Figure n° (03) qui l'illustre.

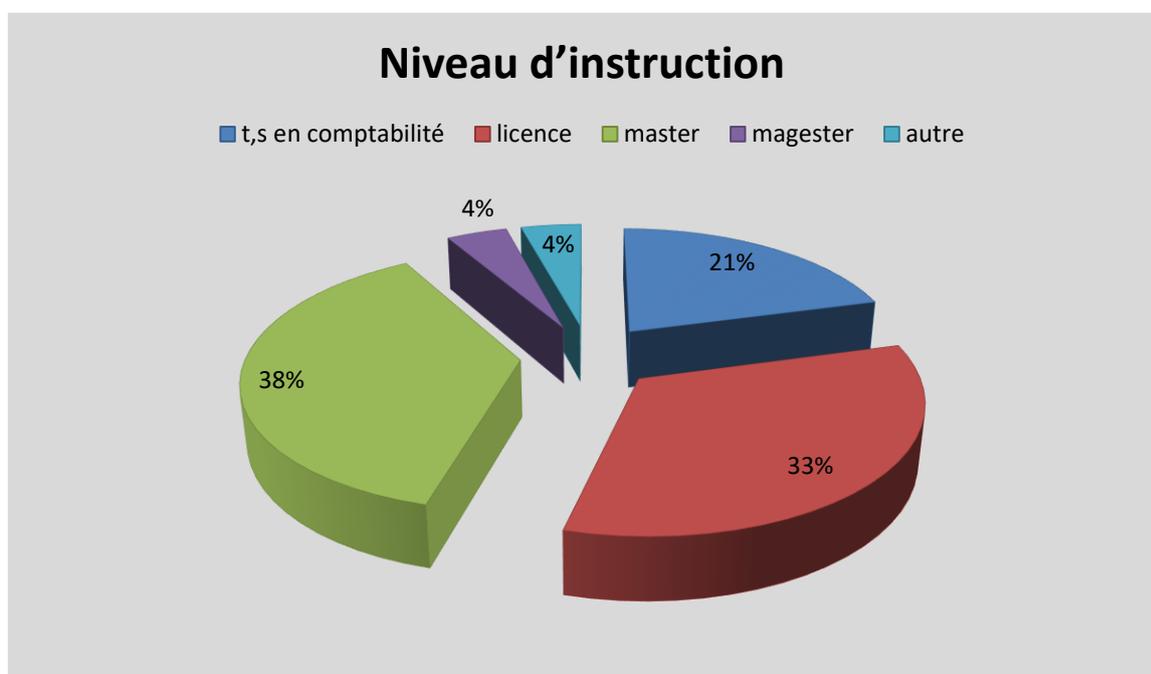
La lecture du tableau d'Age montre que la majorité des consolidateurs sont dans la fourchette d'âge entre 35 ans et 45 ans qui explique qu'un tel poste nécessite une expérience très riche. Dans le sens contraire les moins de 25 n'ont pas de présence et ceux dépassant les 55 ans représentent aussi un seuil non significatif.

**Niveau d'instruction**

**Tableau 12 : l'échantillon de l'étude par Niveau d'instruction**

<b>l'échantillon</b>	<b>Niveau d'instruction</b>	<b>Fréquence</b>	<b>Pourcentage</b>
	T.S en comptabilité	5	20.8%
	licence	8	33.3%
	master	9	37.5%
	magister	1	4.2%
	autre	1	4.2%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22



**Figure 04 : Affiche l'échantillon d'étude par Niveau d'instruction**

Il ressort du tableau n°12 et la figure n° 4 qu'il y a 05 (T.S en comptabilité) avec un pourcentage de 20,8%, et (licence) il y a 08 avec un pourcentage de 33,3% de l'échantillon d'étude et le nombre de (master) est estimé à 09 par 37,5% de l'échantillon de l'étude, il y a 01 (magister) et 01 (autre) à 4,2% de chacun.

L'exploitation des résultats de la variable « niveau d'instruction » montre que la majorité des cadres qui participent à la consolidation acquiert un niveau universitaire voir la licence ou le master qui facilite la compréhension du questionnaire et qui donne plus de transparence aux résultats obtenus.

**L'échantillon De L'étude Par Ancienneté**

**Tableau 13 : l'échantillon de l'étude par ancienneté**

<b>l'échantillon</b>	<b>Ancienneté</b>	<b>Fréquence</b>	<b>Pourcentage</b>
	Moins d'un an	2	8.3%
	1-5 ans	2	8.3%
	5- 10 ans	6	25.0%
	10- 15 ans	2	8.3%
	15 et plus	12	50.0%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22

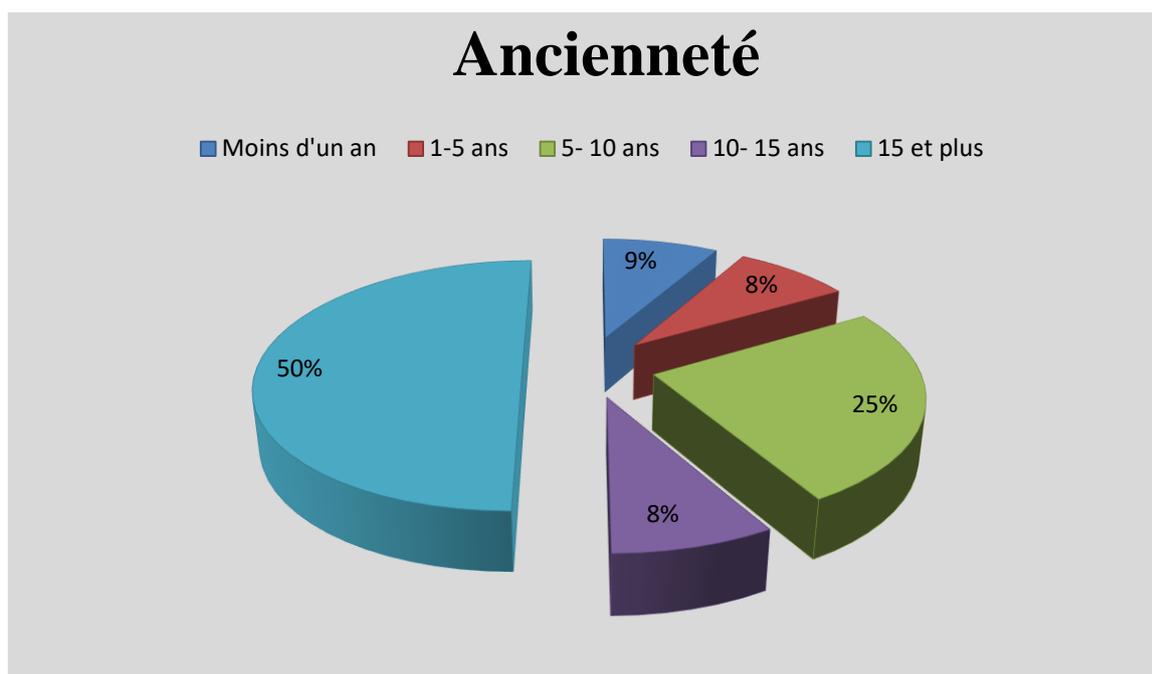


Figure 05 : Affiche l'échantillon d'étude par ancienneté

L'échantillon d'étude par ancienneté fait apparaître dans le tableau n° 13 et la figure n° (05 ) qu'il y a 12 travailleurs qui ont une expérience de plus de 15 ans à un taux de 50%, comme pour ceux qui ont une expérience de moins d'un an et une expérience de un à 05 ans et une expérience de de 10 à 15 ans, il y a 02 avec un taux de 8,3% pour chacun. Aussi, le nombre de personnes ayant une expérience, de 05 à 10 ans, a été estimé à 06 par 25% de l'échantillon d'étude.

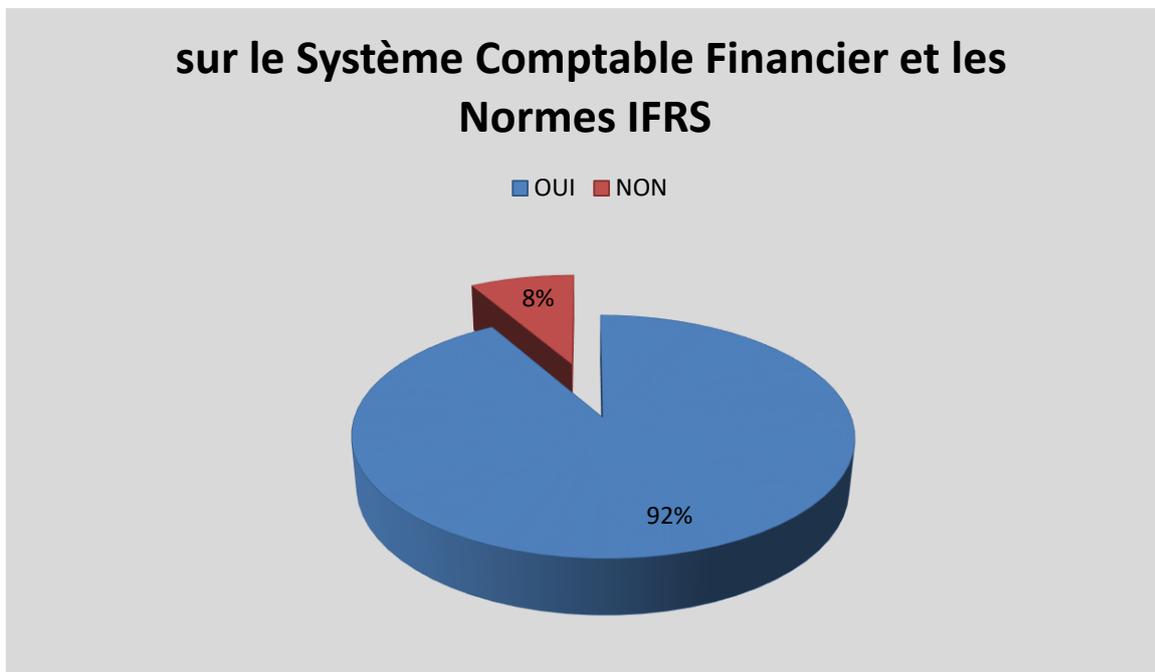
Selon le tableau de l'ancienneté, les 50 % représente la majorité des comptables ayant une expérience dépassant les 15 ans qui justifie les conclusions précédentes, ceci montre que la consolidation au vu de son ampleur demande un personnel marquant une expérience dans le domaine, aussi les autres expériences sont présentes à un degré de moins qui commence à marquer de la signification à partir de la cinquième année de présence.

**Variable Formation sur le Système Comptable Financier et les Normes IFRS**

**Tableau 14 : Formation sur le SCF et les Normes IFRS**

<b>l'échantillon</b>	<b>Formation</b>	<b>Fréquence</b>	<b>Pourcentage</b>
	OUI	22	91.7%
	NON	2	8.3%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22



**Figure 06 : Affiche l'échantillon d'étude par Formation**

Le tableau n°14 montre qu'il y a 22 travailleurs qui ont été formés à un taux de 91,7%, quant à ceux qui n'ont pas été formés, on l'estime à 02 à un taux de 8,3%, et le graphique n°6 illustre cela.

Le tableau de la variation de la formation sur le SCF montre un pourcentage très significatif représentant les comptables qui ont bénéficié de la formation sur le SCF, c'est vrai que c'est un pourcentage assez important mais d'un autre côté, le pourcentage de 8.33% du non bénéficiaire de cette formation peut être un indicateur d'une situation anormale surtout dans le stade consolidation. De plus la formation sur le SCF doit être considérée comme obligatoire et doit avoir le caractère répétitif pour pouvoir suivre les nouveautés en matière du SCF et Les normes IFRS, ce pourcentage

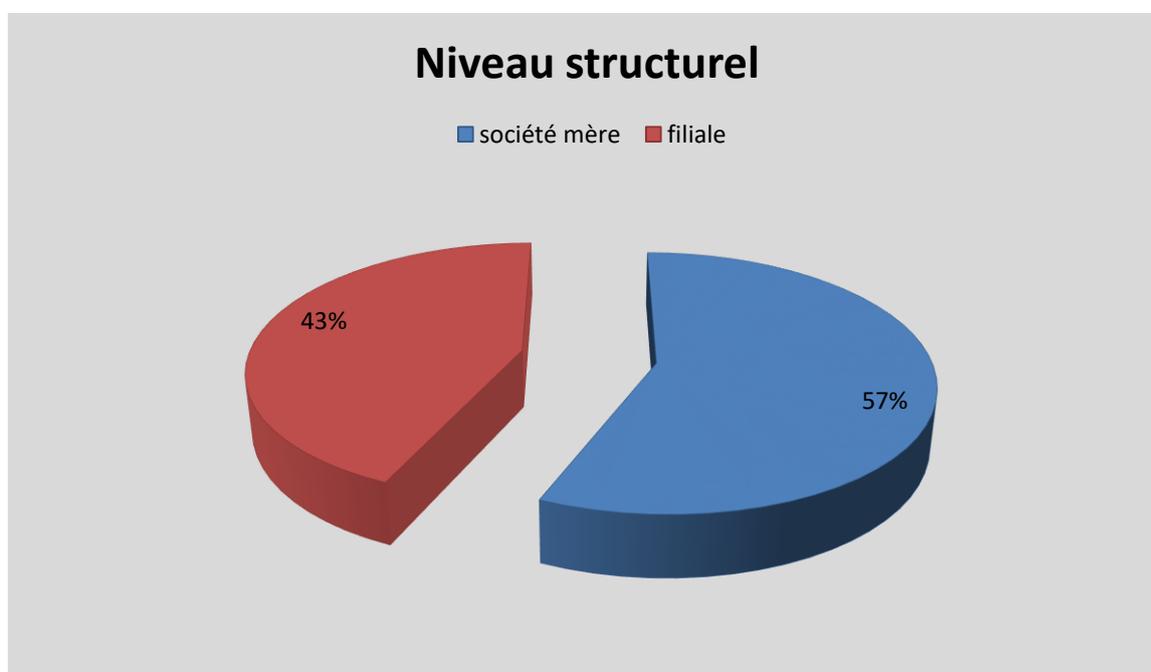
peut représenter parfois un goulot d'étranglement surtout dans la communication entre les entreprises du groupe.

### Échantillon de l'étude par Niveau structurel

**Tableau 15 : Echantillon de l'étude par Niveau structurel**

l'échantillon	Niveau structurel	Fréquence	Pourcentage
	société mère	13	54.2%
	filiale	11	41.7%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22



**Figure 07 : Affiche l'échantillon d'étude par Niveau structurel**

Le tableau n° (15) indique qu'il y a 13 consolidateurs exerçant leurs activités dans la société mère avec un taux de 54,2%, par contre 11 travailleurs sont affectés aux filiales avec un taux de 41,7%.

Le tableau montre que la majorité interviewée est rattachée à la société mère, même le deuxième pourcentage avec sa signification concerne deux groupes dont la majorité fait partie du Groupe HASSNAOUI, donc si on fait une autre répartition sans ces deux groupes, la quasi-totalité va être située à un pourcentage avoisinant les 100%.

Échantillon d'étude par Poste Occupé

Tableau 16 : Echantillon d'étude par Poste Occupé

<b>l'échantillon</b>	<b>Poste Occupé</b>	<b>Fréquence</b>	<b>Pourcentage</b>
	Manager	4	16.7%
	responsable financier	11	45.8%
	cadre comptable	5	20.8%
	Autre	4	16.7%
<b>Total</b>		24	100%

Source : Préparé Par L'étudiant Sur Les Sorties SPSS V 22

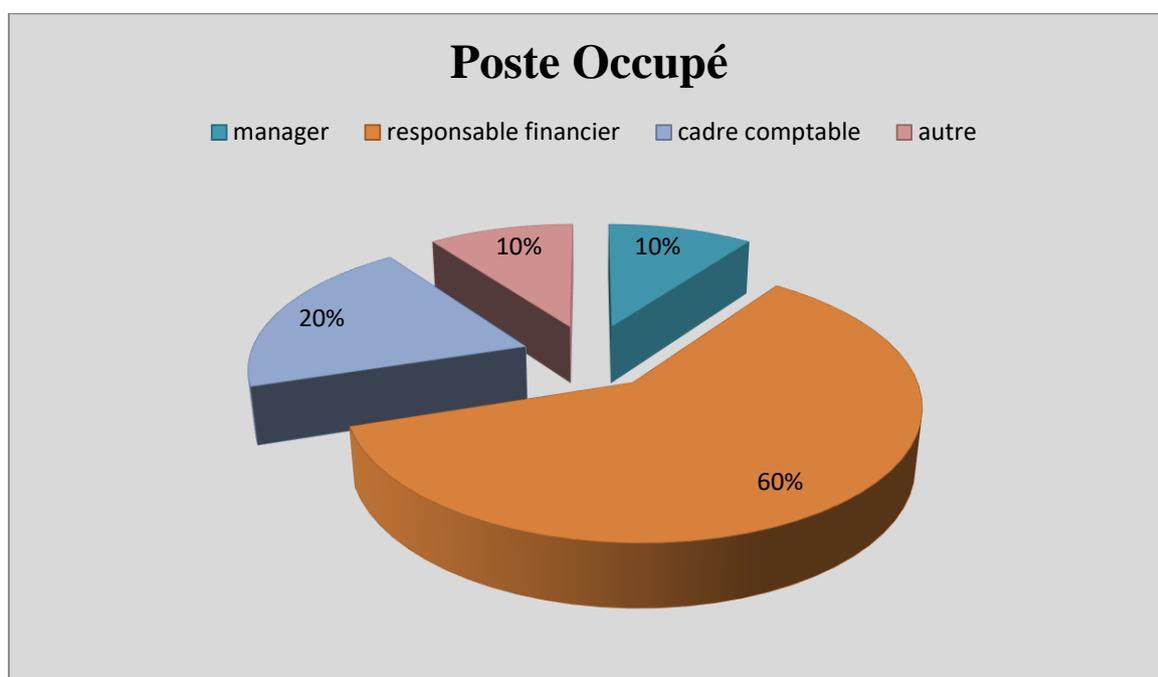


Figure 08 : Affiche l'échantillon d'étude par Poste Occupé

Le tableau de la variable poste occupé valide toutes les conclusions tirées précédemment et qui montrent globalement que la consolidation comptable par son importance est confiée à des responsables en comptabilité ayant une expérience dans le domaine, avec un pourcentage au moins des cadres comptables et les managers qui sont présents dans le processus de la consolidation.

Tableau 17 : Réponses Sur L'axe Pour Le PCN Et Le Passage Vers Le SCF En Rapport Avec Les Normes IFRS

Variable	Q	Échelle Likert					Ecart Type	Moyenne	Direction générale
		5	4	3	2	1			
		Tout à fait	D'accord	Aucun	Pas d'acc	Pas du			

## Chapitre VI : La partie pratique

		d'acc ord		Avis	ord	tout d'acc ord			
le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS	01	/	1	7	10	6	0.85	2.13	Réduit
		/	4.2%	29.2 %	41.7 %	25.0 %			
	02	1	12	6	5	/	0.87	3.38	Moyen
		4.2%	50.0%	25.0 %	20.8 %	/			
	03	1	11	8	4	/	0.82	3.38	Moyen
		4.2%	45.8%	33.3 %	16.7 %	/			
	04	2	7	8	7	/	0.96	3.17	Réduit
		8.3%	29.2%	33.3 %	29.2 %	/			
	05	2	9	11	2	/	0.77	3.46	Élevé
		8.3%	37.5%	45.8 %	8.3%	/			
	06	7	15	1	1	/	0.70	4.17	Élevé
		29.2 %	62.5%	4.2%	4.2%	/			
	07	5	14	3	2	/	0.83	3.92	Élevé
		20.8 %	58.3%	12.5 %	8.3%	/			
	08	5	18	/	1	/	0.61	4.13	Élevé
		20.8 %	75.0%	/	4.2%	/			
	09	3	19	/	2	/	0.69	3.96	Élevé
		12.5 %	79.2%	/	8.3%	/			
	10	2	17	3	2	/	0.72	3.79	Élevé
		8.3%	70.8%	12.5 %	8.3%	/			
	11	3	20	1	/	/	0.40	4.08	Élevé
		12.5 %	83.3%	4.2%	/	/			
	12	2	17	3	2	/	0.44	4.13	Élevé
		8.3%	70.8%	12.5 %	8.3%	/			
	13	3	20	1	/	/	0.65	4.08	Élevé
		12.5 %	83.3%	4.2%	/	/			
	14	4	19	1	/	/	0.75	4.29	Très Élevé
		16.7 %	79.2%	4.2%	/	/			

## Chapitre VI : La partie pratique

	15	5	17	1	1	/	0.58	4.08	Élevé
		20.8 %	70.8%	4.2%	4.2%	/			
	16	10	12	1	1	/	0.75	4.29	Très Élevé
		41.7 %	50.0%	4.2%	4.2%	/			
	17	5	16	3	/	/	0.87	3.63	Élevé
		20.8 %	66.7%	12.5 %	/	/			
	18	10	12	1	1	/	0.55	4.04	Élevé
		41.7 %	50.0%	4.2%	4.2%	/			
	19	2	15	3	4	/	0.50	4.08	Élevé
		8.3%	62.5%	12.5 %	16.7 %	/			
	20	9	14	1	/	/	0.56	4.33	Très Élevé
		37.5 %	58.3%	4.2%	/	/			

La cinquième question, portant le numéro du 10 inscrite dans le deuxième axe et dans la section A traitant les fondements théoriques du plan comptable national, a été classée en première position avec une moyenne arithmétique de 3.46 et un écart-type de 0.77.

Les résultats confirment que les membres de l'échantillon conviennent pleinement et ils sont tout à fait d'accord sur le rapprochement entre vocabulaire comptable de comptabilité nationale et que le PCN a facilité la détermination des grandeurs économiques. Ceci confirme que les personnes qui ont répondu sont bien placées et détiennent une expérience très riche et une connaissance assez appréciable de l'ancien référentiel à savoir le PCN qui facilite aussi la compréhension des autres questions qui évoquent la relation entre les deux systèmes notamment les comparaisons et les opérations de mise en œuvre.

Toujours dans le premier AXE, la question n °20 de la section 2 « SCF et normes IFRS », a obtenu le premier classement et tous les membres de l'échantillon ont été tout à fait d'accord sur les avantages qui parviennent si l'adoption des IFRS se fera en toute convergence. Ils ont confirmé que l'adoption a un impact très positif sur la qualité de l'information financière des groupes et va permettre aussi de tirer des investissements étrangers.

**Tableau 18 : Réponses Sur L'axe Pour La Consolidation Entre Cadre Normatif Et Mise En Œuvre Et Divergence Entre SCF Et Normes IFRS**

Variable	Q	Échelle Likert					Ecart Type	Moyenne	Direction générale
		5	4	3	2	1			
		Tout à fait d'accord	D'accord	Aucun Avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord			
Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS	21	8	16	/	/	/	0.48	4.33	Très élevé
		33.3 %	66.7%	/	/	/			
	22	4	15	3	2	/	0.79	3.88	Élevé
		16.7 %	62.5%	12.5 %	8.3%	/			
	23	4	17	/	3	/	0.83	3.92	Élevé
		16.7 %	70.8%	/	12.5 %	/			
	24	6	16	2	/	/	0.56	4.17	Élevé
		25.0 %	66.7%	8.3%	/	/			
	25	5	16	3	/	/	0.58	4.08	Élevé
		20.8 %	66.7%	12.5 %	/	/			
	26	4	14	/	6	/	1.04	3.67	Élevé
		16.7 %	58.3%	/	25.0 %	/			
	27	3	10	4	6	1	1.12	3.33	Moyen
		12.5 %	41.7%	16.7 %	25.0 %	4.2%			
	28	2	18	3	1	/	0.61	3.88	Élevé
		8.3%	75.0%	12.5 %	4.2%	/			
	29	3	17	4	/	/	0.55	3.96	Élevé
		12.5 %	70.8%	16.7 %	/	/			
30	5	12	7	/	/	0.71	3.92	Élevé	
	20.8 %	50.0%	29.2 %	/	/				
31	3	15	6	/	/	0.61	3.88	Élevé	
	12.5 %	62.5%	25.0 %	/	/				
32	5	16	1	2	/	0.78	4.00	Élevé	
	20.8	66.7%	4.2%	8.3%	/				

## Chapitre VI : La partie pratique

		%							
33		4	15	3	/	2	1.02	3.79	Élevé
		16.7%	62.5%	12.5%	/	8.3%			
34		4	15	3	2	/	0.79	3.88	Élevé
		16.7%	62.5%	12.5%	8.3%	/			
35		1	15	3	5	/	0.88	3.50	Élevé
		4.2%	62.5%	12.5%	20.8%	/			
36		2	12	2	4	4	1.30	3.17	Moyen
		8.3%	50.0%	8.3%	16.7%	16.7%			

L'analyse des réponses du deuxième axe portant sur la consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et normes IFRS, montre un classement en première position de la première question du premier axe avec une moyenne arithmétique de 4.33 et écart type de 0.48.

A travers les réponses, les membres de l'échantillon ont totalement donné leurs entière d'accord sur les avantages de la consolidation qui peuvent tirer les utilisateurs des états financiers consolidés en donnant toute l'importance à la position de l'entreprise de l'entreprise mère comme étant une garante vis-à-vis des tiers qui favorise l'existence du groupe.

**Tableau 19 : Réponses Sur L'axe Pour Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir**

Variable	Q	Échelle Likert					Ecart Type	Moyenne	Direction générale
		5	4	3	2	1			
		Tout à fait d'accord	D'accord	Aucun Avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord			
LES ETATS financiers et les informations à	37	11	12	1	/	/	0.58	4.42	Très Élevé
		45.8%	50.0%	4.2%	/	/			
	38	4	9	8	/	3	1.17	3.46	Élevé
		16.7%	37.5%	33.3%	/	12.5%			

## Chapitre VI : La partie pratique

39	2	14	7	1	/	0.69	3.71	Élevé
	8.3%	58.3%	29.2%	4.2%	/			
40	2	18	4	/	/	0.50	3.92	Élevé
	8.3%	75.0%	16.7%	/	/			
41	7	12	3	2	/	0.88	4.00	Élevé
	29.2%	50.0%	12.5%	8.3%	/			
42	4	8	8	4	/	0.97	3.50	Élevé
	16.7%	33.3%	33.3%	16.7%	/			
43	5	11	7	1	/	0.81	3.83	Élevé
	20.8%	45.8%	29.2%	4.2%	/			
44	3	12	8	1	/	0.75	3.71	Élevé
	12.5%	50.0%	33.3%	4.2%	/			
45	2	5	16	1	/	0.70	3.33	moyen
	8.3%	20.8%	66.7%	4.2%	/			
46	5	14	3	2	/	0.83	3.92	Élevé
	20.8%	58.3%	12.5%	8.3%	/			

La lecture de la tendance générale, des réponses de la première section du troisième et dernier axe portant sur le processus de consolidation et élaboration des états financiers consolidés, montre un classement en première position de la première question portant le numéro 37 avec une moyenne arithmétique de 4.42 et écart-type de 0.58. Par laquelle les membres de l'échantillon sont tout à fait d'accord sur l'obligation d'un préalable organisationnel et la conception d'un manuel de procédure spécifique aux opérations de la consolidation dans l'objectif de réussir d'aboutir à des états financiers consolidés facilitant les opérations de la consolidation.

Dans la section « notes et règles de divulgation » la question numéro 41 a obtenu la première position avec une moyenne arithmétique de 4 et écart type de 0.88, les éléments de l'échantillon sont tout à fait d'accord sur l'impossibilité d'être en full IFRS par le fait que le SCF reste en décalage depuis son adoption.

#### 4. Présentation Des Résultats Des Hypothèses De L'étude

Comme tout travail de recherche, la finalité est de présenter les résultats et les conclusions après exploitation des données statistiques, ceci est réalisable via la réalisation des tests statistiques des hypothèses de l'étude par un test (T), au niveau de significativité (0,05) et par des moyennes arithmétiques et des écarts types, et la valeur du niveau d'indication statistique (SIG).

##### 4.1. Présentation des résultats de la première hypothèse :

Dans le but de tester la validité de la première hypothèse qui indique que le système comptable financier SCF en rapport aux normes IFRS a permis de répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers consolidés par rapport à l'ancien référentiel PCN. Le test (T) pour un échantillon a été utilisé au niveau de signification (0,05), où l'hypothèse est acceptée si le niveau de signification (SIG) est supérieur à (0,05), et dans le cas contraire, elle est rejetée, et les résultats sont indiqués dans le tableau suivant:

**Tableau 20 : Les Valeurs Dans L'axe Le PCN Et Le Passage Vers Le SCF En Rapport Avec Les Normes IFRS**

Variabes	N	Moyenne	Ecart Type	T test	Sig	Niveau d'indication
le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS	24	76.50	5.50	68.12	0.000	0.01

Il ressort du tableau n°20 que la moyenne arithmétique de l'axe le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS a été estimée à 76,59 et l'écart type a été estimé à 5,50, comme pour la valeur de "t" a été estimée à 68,12.

Le niveau de confiance (Sig) a été estimé à 0,00, ce qui est une valeur statistiquement significative au niveau de signification de 0,01.

Par conséquent, le système comptable financier SCF en rapport aux normes IFRS a permis de répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers consolidés par rapport à l'ancien référentiel PCN, ce qui déduit que la première hypothèse a été réalisée et confirmée.

##### 4.2. Présentation des résultats de la deuxième hypothèse :

Le tableau n°21 affiche les résultats portant sur la deuxième hypothèse qui indique que la compréhension des directives du SCF en termes de consolidation facilite

l'élaboration des comptes consolidés et favorise une optique de convergence aux normes IFRS.

**Tableau 21 : Les Valeurs Dans L'axe La Consolidation Entre Cadre Normatif Et Mise En Œuvre Et Divergence Entre SCF Et Normes IFRS**

<b>Variables</b>	<b>N</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Ecart Type</b>	<b>T test</b>	<b>Sig</b>	<b>Niveau d'indication</b>
Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS	24	65.45	4.39	72.99	0.000	0.01

Il ressort du tableau n° 21 que la moyenne arithmétique de l'axe de la « consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS » a été estimée à 65,45 et l'écart type a été estimé à 4,39, comme pour la valeur de "t" test il a été estimé à 72,99, et aussi le niveau de confiance (Sig) a été estimé à 0,00, ce qui est une valeur statistiquement significative au niveau de signification de 0,01.

Par conséquent et après lecture des résultats obtenus, la compréhension des directives du SCF en termes de consolidation facilite l'élaboration des comptes consolidés et favorise une optique de convergence aux normes IFRS a été confirmée, de ce fait la deuxième hypothèse est réalisée

### **4.3. Présentation des résultats de la troisième hypothèse**

Le tableau suivant montre les résultats tirés de la troisième hypothèse qui indique qu'une démarche réussite de mise en place des procédures de consolidation impacte positivement sur le contenu des états financiers consolidés.

**Tableau 22 : Les Valeurs Dans L'axe Les Etats Financiers Et Les Informations A Fournir**

<b>Variables</b>	<b>N</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Ecart Type</b>	<b>T test</b>	<b>Sig</b>	<b>Niveau d'indication</b>
les états financiers et les informations à fournir	24	37.79	3.98	46.41	0.000	0.01

Il ressort du tableau n°22 que la moyenne arithmétique de l'axe « les états financiers et les informations à fournir » a été estimée à 37,79 et l'écart type a été estimé à 3,98, quant à la valeur de « t » elle a été estimée à 46,61, et puisque le niveau de confiance (Sig) a été estimé à 0,00, ce qui est une valeur statistiquement significative au niveau de signification 0,01. Par conséquent, les procédures de consolidation ont des effets positifs sur le contenu des états financiers consolidés et cela dit qu'une démarche de

mise en place des procédures de consolidation a un impact positif sur le contenu des états financiers consolidés. Donc, la troisième hypothèse a été réalisée.

## CONCLUSION DE LA PARTIE PRATIQUE

L'étude pratique a eu pour objectif de connaître l'implication des groupes financiers avec toutes les entités qui font partie dans la compréhension du SCF et aussi dans la mise en œuvre de ses règles, pour réaliser ce travail de recherche et réussir l'étude de cas en question, il a été conçu un questionnaire qui reprend toutes les étapes qui peuvent de près ou de loin impacter une meilleure connaissance et mise en place du SCF.

Après réception des réponses, l'exploitation et l'analyse des éléments de l'échantillon de l'étude ont été faites par exploitation du programme SPSS V22, ce passage est systématique aux fins de donner plus de fiabilité aux résultats obtenus ainsi que les hypothèses initialement introduites, les résultats suivants ont été obtenus :

- La majorité des éléments de l'étude de cas donne leur entière accord sur l'importance du passage de l'ancien référentiel PCN vers le SCF qui inspire ses règles des normes IFRS, par le fait qu'il permet aux entreprises, de réaliser un certain nombre d'avantages dont en particulier l'élaboration des états financiers proche à la réalité économique, de bénéficier d'une notoriété qui peut aller jusqu'au l'international en tirant des investissements étrangers et enfin l'instauration d'un climat de confiance entre investisseurs ;
- La lecture des résultats statistiques issus des réponses du deuxième axe du questionnaire a permis de tirer des résultats plus performants, lesquels ont pour tendance très positive sur les avantages qui peuvent être réalisés de la consolidation à partir du moment où la confiance aux entreprises du groupe s'instaure. Par suite d'une part de l'implication de la société mère en tant que garante vis-à-vis des tiers et d'autre part des dirigeants comme étant des responsables sur le contenu des états financiers, dans le même contexte les questionnés ont donné leur accord total sur la nécessité de se doter d'un arsenal juridique assez consistant en consolidation qui ne sera réalisable que par une mise à jour continue du SCF ;
- Par ailleurs, dans la même vision, les éléments de l'échantillon ont donné un accord entier qui a atteint un pourcentage assez important sur la nécessité impérieuse de concevoir un manuel de procédure dans l'objectif de réussir le processus de consolidation. Les éléments d'échantillon d'étude et à travers les questions techniques ayant une relation directe avec les techniques de consolidation notamment celles qui n'ont pas fait l'objet d'adoption par le SCF ont jugé utile de les tenir compte pour éviter des éventuels travaux de retraitement et de supporter un coût supplémentaire qui pourra peser lourdement sur le groupe si jamais une question pareille se manifeste.

En résumé, les résultats issus de l'analyse statistique montrent clairement que les groupes détiennent une connaissance importante en matière de consolidation et aussi les obstacles qui l'entourent en termes de mise en œuvre. Par ailleurs, ils savent pertinemment que le SCF dans son état actuel n'est pas appliqué comme il se doit sans tenir compte des mises à jour loupées par le normalisateur national qui peuvent donner une valeur ajoutée à l'information des états financiers consolidés il ne se reste que de partager un langage international et faciliter la lecture des états financiers et éviter de produire plusieurs modèles d'états financiers et par voie de conséquence l'instauration d'une transparence financière.

# Conclusion

### Conclusion

L'importance de la mission de la consolidation dans le pays ne se résume pas à des situations financières arrêtées en conformité aux directives du SCF, mais elle passe jusqu'à la présentation d'une assurance à ceux qui s'intéressent aux groupes financiers et parfois mêmes à une entité qui se retrouve dans le périmètre de consolidation. L'information issue de la consolidation confirme la solidité des groupes dans leurs stratégies en tenant compte de la réalité de leurs implications dans l'économie et la vraie valeur ajoutée loin des opérations qualifiées d'intra-groupes et sans incidence sur les résultats consolidés.

Au cours de cette étude qui a traité la consolidation entre le respect du cadre normatif dans la pratique et aussi dans ses mises à jour en tenant compte des nouveautés introduites continuellement par les normalisateurs internationaux en normes IFRS, un passage pratique a été l'objet de cette étude pour vérifier la réalité de la compréhension et la mise en œuvre du SCF. Un chantier pareil qui inspire ses règles d'une culture anglo-saxonne mérite un suivi permanent et une sérénité sur tous les plans, car l'information qui en résulte va être exploitée en sa qualité de pertinente et fiable.

Une partie théorique avec cinq chapitres a montré toute l'importance de la consolidation en remontant le plus loin possible depuis l'ancien référentiel jusqu'à l'arrivée du SCF. Pour aboutir à un tel objectif l'utilisation des techniques statistiques avec un questionnaire et des débats a permis de répondre à la question principale et les questions secondaires via une étude pratique qui a touché des groupes financiers situés à l'ouest de l'Algérie et qui a donné lieu à des analyses des données et des tests des hypothèses dont les résultats sont les suivants :

La première hypothèse a été confirmée après tests qui expose que le système comptable financier SCF en rapport aux normes IFRS a permis de répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers consolidés par rapport à l'ancien référentiel PCN. La majorité des réponses ont confirmé que l'adoption du SCF représente un point très positif à l'économie nationale par le fait qu'il répond aux attentes d'une gamme d'utilisateurs très variée et favorise l'approche économique, aussi il s'unifie avec le langage international qui facilite aux groupes financiers de s'implanter à l'étranger comme ils peuvent facilement tirer des capitaux.

Par ailleurs, par la confirmation de la deuxième hypothèse qui aborde la compréhension des directives du SCF en termes de consolidation facilite l'élaboration des comptes consolidés et favorise une optique de convergence aux normes IFRS, à travers l'énoncé d'un certain nombre de divergences du SCF par rapport aux normes IFRS et faisant suite aux difficultés rencontrées par les consolideurs dans l'application des règles du SCF et surtout celles applicables à la consolidation proprement dites. Plusieurs situations confirment qu'une compréhension du SCF facilite l'élaboration des états financiers consolidés et beaucoup plus renvoi vers la nécessité de se converger avec les normes IFRS.

## Conclusion

---

La production des états financiers ne se fait pas en totale conformité avec les directives du SCF notamment dans les entités rattachées à la société mère par suite des difficultés rencontrées en termes d'application des dispositions du SCF et parfois à une mauvaise compréhension des textes du SCF ;

Le cadre normatif du SCF reste en divergence dans plusieurs situations ayant un lien avec la consolidation ;

L'arsenal juridique portant sur la consolidation en son ampleur reste trop condensé et insuffisant.

La confirmation de la troisième hypothèse « une démarche réussite de mise en place des procédures de consolidation impacte positivement sur le contenu des états financiers consolidés » valide l'idée qui suppose que la réussite de l'établissement des états financiers consolidés en contenu et dans le temps est conditionnée par la mise en place d'un système procédural efficace et efficient. La participation, de toutes les parties prenantes dans le groupe partant du premier responsable jusqu'au dernier maillot de la chaîne de la production de l'information financière, est primordiale.

Les états financiers consolidés arrêtés selon le contexte actuel ne reflètent pas la réalité économique et ne répondent pas à l'objectif assigné à la consolidation avec l'élaboration des états financiers comme il s'agissait d'une seule entité, la société mère globalement et faute des moyens humains et financiers mis en œuvre se contentent de se limiter à un nombre très limité des retraitements qui remet en cause une bonne application du SCF. Ce qui demande de procéder à la mise en place à des procédures adéquates et se lancer dans une campagne de sensibilisation sur l'importance qui doit être donnée aux sorties de la consolidation.

L'absence d'une autonomie dans la gestion des entreprises faisant partie du groupe notamment les filiales contrôlées ; cette autonomie permettra une gestion qui se penche vers un esprit de créativité et une lecture approfondie sur ce que peut être qualifié comme avantage économique par suite d'une application conforme aux prescriptions du SCF.

La mission de consolidation c'est l'affaire des comptables contrairement aux directives du SCF qui responsabilise le premier dirigeant qui devait être impliqué en premier lieu dans le processus de consolidation avec toutes autres parties prenantes.

Le SCF dans les sociétés individuelles n'est pas appliqué comme il se doit et avec un grand décalage comparativement à ce qui a été exigé, pour avoir des états financiers consolidés en conformité au SCF ça demande d'abord de se lancer dans de grands chantiers de mise en œuvre sur le plan individuel en visant les sociétés appartenant au groupe avant que l'information soit filtrée dans le groupe au niveau de la société mère qui chapeaute l'opération de consolidation. Ceci ne pourra être réalisé sans l'implication des puissances publiques par la force de la loi.

### Bibliographie

- ✓ FRANÇOISE Ferre, FABRICE Zarka, **les comptes consolidés**, Edition Bréal, 2018 France.
- ✓ ALIN Mikol, PASCALE Delvaille, CATHERIEN Hebert, HERVE STOLOWY, **Révision, évaluation et contrôle interne**, Édition Dunod, paris 1992
- ✓ ODILE Barbe, LAURENT Didelot, **LES IFRS**, Édition ISI PRINT 2016,.
- ✓ JEAN David Avenel, **comptabilités nationales et normalisation comptable internationale**, Ellipses Edition 2005, Paris.
- ✓ Conseil nationale de la comptabilité, **manuel de comptabilité financière**, ENAG Edition, ALGER 2014.
- ✓ ALAIN Bargain, GERARD Meylon, MICHEL Scaramuzza, **maitriser les flux financiers**, Edition Foucher, Vanves 2004
- ✓ MICHEL Capron, **les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier**, Edition La Découverte, Paris 2005.
- ✓ CHANTAL Charreron, MICHEL Formagne, SYLVIE Grillet –Brossier, **Le bilan d'une banque**, Edition Organisation, 2013.
- ✓ BRUNO Bachy, Michel Sion, **Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS**, Dunod Paris 2015.
- ✓ KHAFRABI Md Zine, **Comptabilité es sociétés**, Berti Edition 1996, Alger
- ✓ BERNARD Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales (I.A.S)**, Edition Economica 1996.
- ✓ PASCAL Barneto, **Normes IFRS, application aux états financiers**, Edition Dunod, Paris 2006.
- ✓ NICOLAS Veron, MATTHIEU Autret, ALFRED Galichon, **L'information Financière rn crise comptabilité et capitalisme**, ODILE JACOB, Paris 2004.
- ✓ GREGORY Heem, **Lire Les États Financiers En IFRS**, Editions D'organisation, Paris, 2004.
- ✓ MARIE Boissonade, DANIEL Fredon, **Mathématiques Financières**, Edition Dunod, Paris 2016.
- ✓ SOPHIE de Oliveira Leite, DANG Pham, **La consolidation des comptes**, Ellipses Edition Marketing, paris 2000.
- ✓ PASCALE Delvaille, ANNE Le Manh, CHRISTPOHER Hossfeld, CATHERINE Maillet-Baudrier, **information Financière en IFRS**, Édition LEXIS NEXIS, PARIS 2007.
- ✓ JEAN-YvesEglen, **les mécanismes comptables de l'entreprise**, Gualino Editeur, Paris, 2001.
- ✓ HERVY Stolowy, YUANG Ding, GEORGES Langlois, **comptabilité et analyse financière**, Édition De Boeckb Supérieure, PAYS-BAS, 2017.
- ✓ BENOIT Pigé et XAVIER Paper, **Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises le sens des normes IFRS**, Editions EMS, Cormelles-le royal, 2009.
- ✓ WOLFGANG Dick, FRANK Missonierpiera, **Comptabilité Financière en IFRS**, Edition Pearson France, 2012, France

## Bibliographie

---

- ✓ HENRI Koulayoum, **Les états financiers américains vers une globalisation des US GAAP**, la revue banque Editeur, Paris 1999.
- ✓ MESSEKDJI Chafik, **Maitriser Le SCF Guide De L'étudiant**, Office Des Publications Universitaires 4-2019, Alger.
- ✓ JACQUES Richard, DIDIER Bensadon, **Comptabilité Financière Cas Corrigés**, Edition DUNOD 2015, malakoff France
- ✓ شعيب SCF والنظام المحاسبي المالي IFRS المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي شنوف،  
Edition OPU.

### Lois et journaux officiles

- Ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable nationale.
- Arrêté du 09 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe.
- Décret exécutif n°08-156 de la 26/05/2008 portante application des dispositions de la loi 07-11 du 25/11/2007 portant SCF.
- Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- Journal officiel 19 du 25/03/2009 portant 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.
- Note ministérielle portant le n° 02 en date du 29/10/2009 portant première application du SCF 2010.
- code d'enregistrement année 2018.
- code de commerce Algérien, 2007
- code des impôts et taxes assimilés.

# **Les annexes**

## Annexe 1 : Liste Des Abréviations

Abréviatiion	Signification
PCN	Plan Comptable National
SCF	Système Comptable Financier
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
CE	Comité Européen
ARB	Accounting Research Bulletin
SSAP	Statement Of Standards Accounting Practice
UE	Union Européenne
SIC	Standing Interpretations Committee
CUMP	Coût Unitaire Moyen Pondéré
FIFO	First In First Out Ou Premier Entre Premier Sorti
VNR	La Valeur Nette De Réalisation
UGT	Unités Génératrice De Trésorerie
IBS	Impôt Sur Les Bénéfices De Sociétés
TAP	Taxe Sur L'activité Professionnelle
SARL	Société A Responsabilité Limitée
SNC	Société En Nom Collectif
TFT	Tableaux Des Flux De Trésorerie
SPSS	Statistical Package For Social Sciences
CNC	Conseil Nationale De Comptabilité
CNRC	Centre National Du Registre De Commerce
SFAS	Statement Of Financial Accounting Standards
USGAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

## **Annexe 2 : Questionnaire**

République Algérienne Démocratique et Populaire  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
Université Sidi Bel Abbesse  
Faculté des Sciences Economique, Commerciales, et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences de Gestion                      **Laboratoire de Recherche**  
Spécialité : Comptabilité et Audit                              **Management Des Entreprises**

### Questionnaire

Monsieur,

Nous avons l'énorme plaisir de vous adresser ce questionnaire ayant pour objectif la préparation d'une thèse de Doctorat qui traite le thème suivant :

La consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre selon le SCF.

Le questionnaire comprend une panoplie de questions visant d'atteindre l'objectif assigné à la problématique de mise en œuvre et aussi de mise à jour de la réglementation en question et aussi il vise à traiter l'ensemble des questions exposées qui peuvent surgir en cours de processus d'élaboration des états financiers consolidés.

Dans ce contexte et aux fins que nous puissions atteindre nos objectifs, nous vous sollicitons de répondre en fonction de la réalité issue de votre pratique et pour que notre travail soit porteur de valeur ajoutée, veuillez répondre à toutes les questions en cochant X sur la bonne réponse.

Nous vous informons que vos réponses vont être utilisées à des fins d'études et de recherches scientifiques.

Enfin, nous vous remercions d'avance pour votre précieuse collaboration.

#### **Candidat ENCADREUR**

SMAIL Bachir

Pr.DJEMIL ABDELDJALIL

[Smailbachir2018@gmail.com](mailto:Smailbachir2018@gmail.com)[djamildjalil@yahoo.fr](mailto:djamildjalil@yahoo.fr)

Le premier axe : informations personnelles Remarque : cocher (X) dans la case appropriée

1- Sexe :					
Masculin			Féminin		
<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>		
2- Age :					
Moins de 25 ans	entre 25 à moins de 35	entre 35 à moins de 45	entre 45 à moins de 55	55 et plus	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3- Niveau d'instruction :					
T.S en comptabilité	licence	master	magistère	doctorat	autre
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4- Ancienneté :					
Moins d'un an	entre 1 à moins de 05	entre 05 à moins de 10	entre 10 à moins de 15	entre 15 ans et plus	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5- Formation sur le Système Comptable Financier et les Normes IFRS					
			Oui	Non	
			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
6- Niveau structurel :					
Société mère			filiale		
<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>		
7- Poste occupé					
MANAGERRESPONASBLE FINANCIER		CADRE COMPTABLE AUTRES			
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Le deuxième axe** : le PCN et le passage vers le SCF en rapport avec les normes IFRS Remarque : cocher (X) dans la case appropriée

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
<b>A- Fondements théoriques du Plan Comptable Nationale (P.C.N)</b>					
8-La comptabilité selon le PCN était une meilleure source d'information pour les statistiques et pour l'analyse économique.					
9-L'absence de la notion d'obligation d'arrêter des comptes consolidés selon le PCN a été motivée par :					
9-1- La non maîtrise des techniques de consolidation ;					
9-2-L'absence du système d'information au sein de nos entreprises ;					
9-3-L'absence des principes comptables régissant la comptabilité des groupes.					
10- Le rapprochement entre vocabulaire comptable de comptabilité nationale et le PCN a facilité la détermination des grandeurs économiques					
<b>B-SCF ET Norme IFRS</b>					
11- Parmi les motifs du Changement de référentiel comptable en Algérie à savoir l'adoption du SCF :					
11-1 Donner la priorité à la réalité économique					
11-2 Etre reconnu internationalement pour attirer des capitaux					
11-3 Pouvoir être coté sur plusieurs places financières					
11-4 Eviter la production de plusieurs modèles d'états financiers.					
11-5 Instaurer la confiance des investisseurs.					
12- L'adoption des IFRS permet aux actionnaires actuels et potentiels de porter jugement sur :					
12-1 La performance économique					
12-2 La rentabilité financière					
12-3 La transparence financière					
13-le SCF facilite la mission aux analystes financiers qui					

peuvent dorénavant effectuer des comparaisons plus faciles et sans retraitements.					
14-En vertu du principe d'intelligibilité, la connaissance raisonnable des affaires et de la comptabilité reste un obstacle majeur pour que l'information fournie dans les états financiers soit compréhensible immédiatement par les utilisateurs					
15- parmi les objectifs des IFRS :					
15-1- le partage du langage comptable international					
15-2- La minimisation des coûts de retraitement comptable					
16- L'adoption des IFRS facilite :					
16-1 De tirer des investissements étrangers					
16-2 L'arrêté des comptes consolidés des groupes					
16-3 L'obtention d'une image fidèle des groupes					

**Troisième axe : Consolidation entre cadre normatif et mise en œuvre et divergence entre SCF et Normes IFRS**

Remarque : cocher (X) dans la case appropriée

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
<b>A. Avantages de la consolidation pour les utilisateurs des états financiers consolidés</b>					
17- Par le fait que la société mère se retrouve parfois garante vis-à-vis des partenaires des sociétés appartenant au groupe, Ceci favorise :					
17-1 l'existence du groupe					
17-2 la confiance aux entreprises de groupe.					
18- Les directives du SCF imposent que l'établissement des comptes consolidés soit fait sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Cette directive donne plus :					
18-1 D'importance à l'information financière					
18-2 De confiance à ceux qui vont utiliser les états financiers à des fins économiques					
19- Les partenaires des entreprises individuelles préfèrent parfois avoir plus de garantie de la part de la société mère.					

<b>B-contraintes de la consolidation</b>					
20- L'existence des différentes règles d'évaluation et de comptabilisation au sein du même groupe :					
20-1 complique davantage le cumul des comptes					
20-2 représente une contrainte de nature à réussir une opération de consolidation,					
20-3 favorise la gestion et l'autonomie des entreprises individuelle					
21- La conformité au principe de comparabilité implique de tenir une comptabilité selon les mêmes méthodes de comptabilisation et d'évaluation qui facilite la lecture dans le temps et de tirer des conclusions sur l'évolution de l'activité de l'entreprise					

<b>C. Divergences entre SCF et Normes IFRS</b>					
22- Le fait que le SCF garde les anciennes prescriptions en termes de normes IAS/IFRS ceci complique davantage les opérations de retraitement pour se conformer au socle international					
23-La prise en compte des dotations aux amortissements selon le SCF avec les anciennes prescriptions de la norme IAS22 sans tenir compte des nouveautés de la norme IFRS 3, le goodwill ou l'écart d'acquisition continue à garder sa vraie valeur					
24-l'importance de la consolidation nécessite l'existence d'un arsenal juridique très important					
25-La prise en comptes dans le bilan consolidé des actifs d'impôts différés pose problème majeur du fait que :					
25-1-l'opération de comptabilisation est conditionnée par la probabilité du recouvrement de l'impôt différé					
25-2- un travail d'analyse approfondi orienté vers le futur s'impose					
26- Selon le SCF La méthode du report fixe en termes de comptabilisation des impôts différés est en divergence par rapport aux directives mises à jour par la norme IAS12 imposant la méthode du report variable qui donne :					
26-1-des états financiers ne reflétant pas la réalité économique					
26-2-un impact sur les décisions de gestion					

	Tout a fait d'accord	D'accord	Aucun avis	Pas d'accord	Pas du tout d'accord
<b>A. processus de consolidation et élaboration des états financiers consolidés</b>					
27- la réussite de la présentation des états financiers consolidés impose un préalable organisationnel et la conception d'un manuel de procédure spécifique à la consolidation dans lequel sont définies toutes les règles d'évaluation et de présentation adoptées par le groupe.					
28-Le fait déclencheur de la consolidation commence à compter de la date d'acquisition du contrôle par l'investisseur et cesse une fois que le contrôle est perdu, cette notion de contrôle représente un souci majeur pour le groupe.					
29-Quel que soit la méthode de consolidation par palier ou directe, la situation des comptes consolidés est identique, mais malgré cela la présentation des comptes consolidés selon la méthode par palier s'avère efficace.					
30- Les opérations de retraitement dans le cadre des opérations de consolidation doivent être inscrites en fonction de leurs importance relative et selon l'objectif assigné aux comptes consolidés dont en particulier la réalisation de l'objectif de l'image fidèle					
<b>B. Notes et règles de divulgation</b>					
31- Les normes IFRS imposent que les états financiers doivent respecter toutes les normes (IAS/IFRS) et interprétations (SIC/IFRIC) Pour être conforme aux normes internationales, cette directive reste difficile à atteindre par le fait que le SCF marque un décalage important en termes de mises à jour					
32- Pour atteindre la pertinence, les comptes consolidés doivent être communiqués selon les prescriptions du SCF et en en cas d'absence d'une directive du SCF, le renvoi vers les normes IFRS s'impose.					
33- Le périmètre de consolidation et les méthodes de consolidation sont la résultante de la maîtrise de la notion de contrôle qui reste le point le plus délicat pour repérer les entreprises faisant partie du groupe.					
34- L'obligation d'arrêter les comptes proforma en cas de changement de méthodes comptables ou de changement dans le périmètre de consolidation s'avère difficile dans le cas d'absence d'un seuil de					

signification à tenir compte pour déterminer l'impact du changement.					
35- Dans l'impossibilité d'établir des comptes en proforma Les groupes doivent indiquer en annexes les circonstances qui empêchent la comparabilité des comptes, l'information s'avère suffisante pour que les utilisateurs des états financiers peuvent prendre des décisions économiques.					
36- Un plan de notes facilitant la lecture des états financiers doit contenir outre l'information les règles d'évaluation et de comptabilisation applicables par le groupe.					

### Annexe 3 : Liste des reviseurs du questionnaire

<b>N°</b>	<b>Nom du reviseur</b>	<b>Qualité</b>	<b>Lieu du travail</b>
01	BOURAHLA Allal	Enseignant à l'université	Université De Sidi Bel Abbas
01	BAHIRI Kada	Enseignant à l'université	Université De Sidi Bel Abbas









































C1_1Q5	Pearson	-	-	-	.05	.04	-	-	.32	-	.08	.26	-	-	.411*	-.001-	-.094-	.16
	Correlati	.25	.11	.09	.00	.00	.19	.30	.25	.25	.06	.20	.10	.14	.046	.998	.663	.5
	on	7-	4-	5-	0	0	1-	7-	3	2-	6	8-	6	0-				
	Sig. (2-	.22	.59	.66	.81	.85	.37	.14	.12	.23	.69	.21	.33	.62	.51			
tailed)	5	7	0	7	3	0	5	3	4	1	6	0	2	4				2
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q1	Pearson	.05	.58	.14	.48	-	.58	.46	.41	.28	-	-	.50	.23	.540**	.496*	.386	.58
	Correlati	.1	.3**	.0	.9*	.17	.7**	.4*	.0*	.0	.25	.10	.9*	.05	.006	.014	.063	.5**
	on	1	3**	0	9*	7-	7**	4*	0*	0	3-	1-	9*	5				
	Sig. (2-	.81	.00	.51	.01	.40	.00	.02	.04	.18	.23	.63	.01	.26	.81			
tailed)	4	3	4	5	8	3	2	7	5	2	8	1	8	7				3
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q2	Pearson	.49	-	-	-	-	.61	.10	.08	-	-	.04	.44	.34	.324	-.228-	.323	.18
	Correlati	.2*	.21	.41	.02	.28	.9**	.8	.7	.05	.37	.04	.34	.49	.123	.285	.124	.1
	on	2*	4-	5*	7-	4-	9**	8	7	9-	5-	3	8*	8	5*			
	Sig. (2-	.01	.31	.04	.90	.17	.00	.61	.68	.78	.07	.84	.02	.09	.01			
tailed)	5	6	4	1	8	1	7	7	3	1	3	8	5	4				8
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q3	Pearson	-	.39	-	.57	-	.70	.60	.31	.24	-	-	.46	.10	.497*	.301	.349	.47
	Correlati	.02	.0	.04	.0**	.15	.0**	.4**	.7	.1	.32	.13	.1*	.15	.014	.153	.094	.6*
	on	6-	0	0-	0**	2-	0**	4**	7	1	7-	0-	1*	1				
	Sig. (2-	.90	.06	.85	.00	.47	.00	.00	.13	.25	.11	.54	.02	.63	.48			
tailed)	4	0	2	4	8	0	2	1	7	9	4	3	8	5				9
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q4	Pearson	.04	.22	-	-	-	.07	.15	-	-	.16	-	.05	-	.292	.093	-.082-	.14
	Correlati	.9	.7	.03	.04	.06	.8	.6	.01	.14	.1	.24	.05	.23	.166	.667	.702	.7
	on	9	7	6-	0-	3-	8	6	0-	2-	1	4-	9	9-				
	Sig. (2-	.82	.28	.86	.85	.77	.71	.46	.96	.50	.45	.25	.78	.26	.27			
tailed)	1	6	9	2	0	7	7	1	7	2	0	3	0	1				2
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C1_2Q5	Pearson																		
	Correlation	.293	.180	-.239-	.177	-.095-	.629**	.571**	.070	.204	-.092-	-.062-	.606**	.229	.188	.455*	.045	.483*	.405*
	Sig. (2-tailed)	.165	.401	.262	.409	.660	.001	.004	.746	.338	.667	.775	.002	.282	.380	.026	.834	.017	.050
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q6	Pearson																		
	Correlation	.148	.033	.241	-.027-	.030	-.083-	.064-	.247	-.241-	.436*	.304	.083	.202	.150	.445*	.220	.198	.368
	Sig. (2-tailed)	.491	.877	.257	.900	.888	.700	.765	.245	.257	.033	.148	.701	.343	.485	.029	.301	.354	.077
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q7	Pearson																		
	Correlation	.249	-.076-	.274	.037	.125	-.031-	.018-	.241	-.329-	.050	.297	-.016-	.138	.146	.256	.301	.088	.269
	Sig. (2-tailed)	.240	.724	.195	.863	.562	.886	.935	.257	.117	.818	.159	.940	.520	.496	.228	.153	.682	.204
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q8	Pearson																		
	Correlation	-.168-	.138	.225	-.017-	.247	-.559**	.040-	.022	.451*	.680**	.353	-.037-	.316	.013	.193	.259	.257	.282
	Sig. (2-tailed)	.432	.380	.289	.937	.245	.004	.852	.919	.027	.000	.091	.864	.133	.951	.365	.222	.225	.182
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q9	Pearson																		
	Correlation	-.144-	.136	.360	.007-	.091-	.256-	.171	.297	-.065-	.089	.225	.003	-.110-	.308-	.205	.142	-.051-	.135
	Sig. (2-tailed)	.501	.526	.084	.973	.672	.227	.423	.159	.761	.680	.291	.988	.609	.143	.336	.507	.811	.528
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C1_2Q1 0	Pearson																		
	Correlation	.103	.304	.168	.380	-.234	.321	.279	.468*	.168	-.229	.304	.356	.354	.105	.460*	.442*	.363	.518**
	Sig. (2-tailed)	.631	.149	.431	.067	.271	.126	.187	.021	.431	.283	.148	.088	.090	.626	.024	.030	.082	.010
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q1 1	Pearson																		
	Correlation	-.371	.354	.098	.347	.008	.137	.087	.297	-.065	.267	.083	.312	.220	-.378	.700**	.261	.181	.500*
	Sig. (2-tailed)	.074	.090	.648	.097	.969	.523	.685	.159	.761	.208	.701	.138	.302	.068	.000	.218	.398	.013
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q1 2	Pearson																		
	Correlation	-.286	.366	-.028	.095	-.277	.047	.171	.123	.393	.482*	.395	.687**	.566**	.075	.537**	.024	.549**	.459*
	Sig. (2-tailed)	.176	.079	.896	.659	.191	.826	.425	.566	.057	.017	.056	.000	.004	.728	.007	.911	.005	.024
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q1 3	Pearson																		
	Correlation	-.061	-.186	-.045	.171	.214	-.031	.148	.170	.179	.445*	.694**	.557**	.751**	.389	.453*	.010	.678**	.458*
	Sig. (2-tailed)	.776	.385	.836	.424	.314	.887	.490	.427	.403	.030	.000	.005	.000	.060	.026	.964	.000	.025
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C1_2Q1 4	Pearson																		
	Correlation	-.049	-.189	.098	.110	.025	-.214	-.052	.029	.195	.353	.458*	.297	.533**	.225	.314	-.018	.355	.268
	Sig. (2-tailed)	.819	.375	.650	.609	.909	.316	.809	.895	.361	.091	.021	.154	.007	.289	.135	.933	.088	.206
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C1_2Q1	Pearson	-	.57	.34	.56	.08	.08	.37	.40	.26	.15	.22	.34	.25	-				
	Correlati	.17	.9**	.8	.9**	.8	.7	.2	.8*	.1	.7	.0	.2	.6	.21	.546**	.724**	.360	.66
	on	6-													7-				6**
	Sig. (2-	.41	.00	.09	.00	.68	.68	.07	.04	.21	.46	.30	.10	.22	.30	.006	.000	.084	.00
tailed)	1	3	5	4	3	6	4	8	8	2	2	2	7	9				0	
N		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_1Q1	Pearson	-	.22	.30	.25	.25	-	.04	.47	-	.18	.14	-	-	-				
	Correlati	.20	.6	.6	.3	.8	.12	.4	.8*	.10	.18	.14	.32	.08	.25	.427*	.480*	-.008-	.38
	on	6-					8-			2-	5	7	1-	6-	4-				7
	Sig. (2-	.33	.28	.14	.23	.22	.55	.84	.01	.63	.38	.49	.12	.69	.23	.038	.018	.972	.06
tailed)	3	7	6	3	4	2	0	8	5	8	2	6	0	1				2	
N		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_1Q2	Pearson	-	-	-	.18	.11	-	-	.08	.18	.58	.56	.08	.54	.37				
	Correlati	.03	.23	.03	.8	.7	.30	.22	.1	.58	.56	.08	.54	.37	.292	.116	.388	.32	
	on	3-	1-	1-			6-	7-	1	5**	8**	2	4**	8				0	
	Sig. (2-	.87	.27	.88	.38	.58	.14	.28	.70	.38	.00	.00	.70	.00	.06	.166	.588	.061	.12
tailed)	7	8	6	0	7	5	6	6	7	3	4	4	6	9				7	
N		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_1Q3	Pearson	.03	.18	.00	-	-	-	.10	.29	.47	.37	.55	.30	.57	.43				
	Correlati	0	1	0	.02	.10	.22	.8	.5	.4*	.5	.6**	.8	.2**	.2*	.295	.118	.533**	.37
	on				7-	5-	6-												3
	Sig. (2-	.89	.39	1.0	.90	.62	.28	.61	.16	.01	.07	.00	.14	.00	.03	.161	.582	.007	.07
tailed)	0	8	00	1	6	8	7	2	9	1	5	3	3	5				2	
N		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_1Q4	Pearson	-	.53	.34	.31	.17	-	.35	.35	.17	.31	.25	.22	.18	-				
	Correlati	.16	.1**	.8	.4	.6	.18	.3	.7	.4	.5	.1	.2	.3	.24	.532**	.651**	.267	.59
	on	3-					5-								7-				9**
	Sig. (2-	.44	.00	.09	.13	.41	.38	.09	.08	.41	.13	.23	.29	.39	.24	.007	.001	.207	.00
tailed)	5	8	5	5	1	7	0	7	6	4	6	7	3	4				2	
N		24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C2_1Q5	Pearson	-																	
	Correlation	.26	.21	.16	-.01	.14	-.43	.06	.17	.16	.76	.30	-.03	-.16	.325	.239	.139	.29	
	Sig. (2-tailed)	.217	.324	.431	.930	.487	.033	.770	.420	.431	.000	.148	.259	.870	.442	.121	.261	.519	.160
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_2Q1	Pearson	-																	
	Correlation	.274	.030	.253	.122	.192	.237	.104	.286	-.072	.294	.274	.181	.182	.212	.331	.460*	-.022	.328
	Sig. (2-tailed)	.195	.889	.233	.569	.369	.264	.628	.176	.737	.163	.195	.397	.394	.320	.114	.024	.919	.117
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_2Q2	Pearson	-																	
	Correlation	.068	.260	.140	-.053	-.024	.023	-.020	-.384	.094	-.381	.524	.018	.433	-.422*	.233	-.370	.243	
	Sig. (2-tailed)	.753	.220	.513	.806	.913	.913	.926	.064	.663	.066	.009	.932	.035	.112	.040	.274	.075	.253
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_2Q3	Pearson	-																	
	Correlation	.214	-.048	-.261	.137	-.088	.501	.019	-.484	.087	-.472	-.456	.274	-.146	.031	-.224	.055	-.080	.114
	Sig. (2-tailed)	.316	.823	.218	.522	.683	.013	.931	.017	.686	.020	.025	.196	.495	.886	.293	.797	.709	.594
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_2Q4	Pearson	-																	
	Correlation	.183	.033	.281	.244	.091	.023	-.296	.317	.321	.327	.478	.272	.506	.449	-.239	-.172	-.581**	.383
	Sig. (2-tailed)	.393	.877	.184	.250	.672	.917	.161	.131	.126	.119	.018	.199	.012	.028	.261	.422	.003	.065
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C2_2Q5	Pearson Correlation	.06 1	.08 7	- .04 5-	.49 4*	.46 3*	.29 9	.08 1	.14 4	.08 9	.04 0	- .01 6-	.07 5	.26 3	.08 7	.438*	.602**	.293	.54 4**
	Sig. (2- tailed)	.77 6	.68 7	.83 6	.01 4	.02 3	.15 6	.70 6	.50 2	.67 8	.85 1	.94 0	.72 9	.21 5	.68 5	.032	.002	.164	.00 6
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_3Q1	Pearson Correlation	- .14 4-	.20 9	.06 9	.38 6	.50 2*	- .15 9-	.12 4	.10 0	.20 6	.62 0**	.19 8	- .04 7-	.23 0	- .08 5-	.320	.509*	.313	.45 8*
	Sig. (2- tailed)	.50 3	.32 7	.75 0	.06 2	.01 2	.45 9	.56 2	.64 1	.33 5	.00 1	.35 4	.82 7	.27 9	.69 2	.128	.011	.137	.02 4
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_3Q2	Pearson Correlation	.30 4	.32 3	.20 1	.02 7	.15 2	.14 3	.32 1	.10 6	.24 1	- .03 6-	- .13 0-	- .08 3-	- .10 1-	.06 4	-.084-	.362	.131	.14 4
	Sig. (2- tailed)	.14 8	.12 4	.34 7	.90 0	.47 8	.50 5	.12 6	.62 3	.25 7	.86 6	.54 4	.70 1	.63 8	.76 6	.697	.083	.541	.50 1
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_3Q3	Pearson Correlation	.16 4	.41 9*	.25 2	.08 5	- .28 6-	.09 5	.08 1	.44 3*	.00 0	.00 0	- .06 8-	- .07 4-	- .07 9-	- .06 7-	.263	.355	.000	.26 3
	Sig. (2- tailed)	.44 4	.04 1	.23 5	.69 2	.17 5	.66 0	.70 8	.03 0	1.0 00	1.0 00	.75 1	.73 0	.71 2	.75 5	.214	.089	1.000	.21 4
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_3Q4	Pearson Correlation	1	- .24 7-	.02 4	- .16 8-	- .06 7-	.51 6**	.03 3	.04 9	- .19 3-	- .32 7-	- .04 3-	.20 1	.10 1	.74 9**	-.050-	.090	.235	.09 2
	Sig. (2- tailed)		.24 4	.91 1	.43 2	.75 6	.01 0	.87 7	.81 9	.36 7	.11 9	.84 0	.34 6	.63 8	.00 0	.815	.675	.270	.66 8
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C2_3Q5	Pearson	-																	
	Correlati	.24	.27	.22	-.07	.11	.48	.18	.49	.13	-.23	.30	.07	-.41	.332	.576**	.210	.45	
	on	7-	7	9	0-	0	4*	9	3*	9	4-	0	8	1-*				4*	
	Sig. (2-tailed)	.24	.18	.28	.74	.60	.01	.37	.01	.51	.27	.15	.71	.04	.113	.003	.324	.02	
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	
C2_3Q6	Pearson	.02	.27	.1	.26	.08	-.18	.24	.58	-.11	.10	.30	-.03	.07	.11	.161	.475*	.117	.30
	Correlati	4	7	1	3	4	8-	9	6**	1-	1	1	3-	0	.11				1
	on														8-				
	Sig. (2-tailed)	.91	.18		.21	.69	.38	.24	.00	.60	.64	.15	.87	.74	.58	.453	.019	.586	.15
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C2_3Q7	Pearson	-.16	.22	.26	.1	.19	.34	.44	.41	.22	.10	.19	.22	.31	-.10	.508*	.599**	.449*	.63
	Correlati	8-	9	3	1	0	3	2*	8*	5	2	0	9	6	7-				1**
	on																		
	Sig. (2-tailed)	.43	.28	.21		.37	.10	.03	.04	.28	.63	.37	.28	.13	.61	.011	.002	.028	.00
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_1Q1	Pearson	-.06	-.07	.08	.19	.1	-.31	-.06	-.25	.15	-.03	-.10	.17	-.01	.000	.228	.226	.16	
	Correlati	7-	0-	4	0	1	6-	5	3	2	0-	8-	7	5-				6	
	on																		
	Sig. (2-tailed)	.75	.74	.69	.37		.28	.13	.90	.23	.47	.88	.61	.40	.94	1.000	.285	.289	.43
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_1Q2	Pearson	.51	.11	-.18	.34	-.22	.33	.06	-.04	-.35	.23	.55	.17	.35	.278	.159	.391	.33	
	Correlati	6**	0	8-	3	6-	2	7	2-	8-	3-	1**	5	2				1	
	on																		
	Sig. (2-tailed)	.01	.60	.38	.10	.28	.11	.75	.84	.08	.27	.00	.41	.09	.188	.458	.059	.11	
N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C3_1Q3	Pearson																		
	Correlation	.033	.484*	.249	.442*	.315	.332	.1	.427*	.570**	-.097-	.064	.416*	.209	.032	.292	.347	.609**	.486*
	Sig. (2-tailed)	.877	.017	.240	.031	.134	.113		.037	.004	.653	.765	.043	.326	.883	.166	.097	.002	.016
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_1Q4	Pearson																		
	Correlation	.049	.189	.586**	.418*	-.025-	.067	.427*	.1	.098	.000	.599**	.048	.328	.191	.565**	.391	.467*	.585**
	Sig. (2-tailed)	.819	.375	.003	.042	.909	.755	.037		.650	1.000	.002	.824	.118	.372	.004	.059	.021	.003
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_2Q1	Pearson																		
	Correlation	-.193-	.493*	-.111-	.225	.253	-.042-	.570**	.098	.1	.101	.060	.262	.280	.059	.152	.313	.505*	.369
	Sig. (2-tailed)	.367	.014	.605	.289	.234	.847	.004	.650		.640	.780	.216	.185	.783	.479	.136	.012	.076
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_2Q2	Pearson																		
	Correlation	-.327-	.139	.101	.102	.152	-.358-	-.097-	.000	.101	.1	.436*	.089	.253	-.054-	.356	.228	.306	.365
	Sig. (2-tailed)	.119	.516	.640	.635	.477	.086	.653	1.000	.640		.033	.680	.232	.804	.088	.285	.145	.079
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_2Q3	Pearson																		
	Correlation	-.043-	-.234-	.301	.190	-.030-	.233-	.064	.599**	.060	.436*	.1	.201	.556**	.428*	.455*	.095	.563**	.451*
	Sig. (2-tailed)	.840	.272	.153	.374	.888	.272	.765	.005	.780	.033		.346	.005	.037	.025	.659	.004	.027
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

C3_2Q4	Pearson																		
	Correlation	.201	.300	-.033-	.229	-.108-	.551**	.416*	.048	.262	.089	.201	1	.605**	.308	.500*	.174	.705**	.553**
	Sig. (2-tailed)	.346	.155	.879	.282	.617	.005	.043	.824	.216	.680	.346		.002	.143	.013	.416	.000	.005
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_2Q5	Pearson																		
	Correlation	.101	.078	.070	.316	.177	.175	.209	.328	.280	.253	.556**	.605**	1	.423*	.619**	.174	.771**	.633**
	Sig. (2-tailed)	.638	.718	.745	.133	.408	.413	.326	.118	.185	.232	.005	.002		.039	.001	.416	.000	.001
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
C3_2Q6	Pearson																		
	Correlation	.749**	-.411*	.118-	.107-	-.015-	.352	.032	.191	.059	-.054-	.428*	.308	.423*	1	.048	-.061-	.559**	.195
	Sig. (2-tailed)	.000	.046	.581	.619	.945	.092	.883	.372	.783	.804	.037	.143	.039		.825	.778	.004	.362
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
Le_pre mier_ax e	Pearson																		
	Correlation	-.050-	.332	.161	.508*	.000	.278	.292	.565**	.152	.356	.455*	.500*	.619**	.048	1	.501*	.631**	.893**
	Sig. (2-tailed)	.815	.113	.453	.011	1.000	.188	.166	.004	.479	.088	.025	.013	.001	.825		.013	.001	.000
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
Le_deux ieme_ax e	Pearson																		
	Correlation	.090	.576**	.475*	.599**	.228	.159	.347	.391	.313	.228	.095	.174	.174	-.061-	.501*	1	.385	.759**
	Sig. (2-tailed)	.675	.003	.019	.002	.285	.458	.097	.059	.136	.286	.659	.416	.416	.778	.013		.063	.000
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

Le_trois	Pearson	.23	.21	.11	.44	.22	.39	.60	.46	.50	.30	.56	.70	.77	.55	.631**	.385	1	.80
ieme_ax	Correlati	5	0	7	9*	6	1	9**	7*	5*	6	3**	5**	1**	9**				0**
e	on																		
	Sig. (2-	.27	.32	.58	.02	.28	.05	.00	.02	.01	.14	.00	.00	.00	.00	.001	.063		.00
	tailed)	0	4	6	8	9	9	2	1	2	5	4	0	0	4				0
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24
total	Pearson	.09	.45	.30	.63	.16	.33	.48	.58	.36	.36	.45	.55	.63	.19	.893**	.759**	.800**	1
	Correlati	2	4*	1	1**	6	1	6*	5**	9	5	1*	3**	3**	5				
	on																		
	Sig. (2-	.66	.02	.15	.00	.43	.11	.01	.00	.07	.07	.02	.00	.00	.36	.000	.000	.000	
	tailed)	8	6	3	1	8	4	6	3	6	9	7	5	1	2				
	N	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## Reliability

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Le_premier_axe	283.0000	328.957	.824	.743
Le_deuxieme_axe	294.0417	390.216	.657	.819
Le_troisieme_axe	321.7083	393.433	.722	.812
total	179.7500	130.891	1.000	.750

## Frequencies

## Frequency Table

### Sexe

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid homme	21	87.5	87.5	87.5
femme	3	12.5	12.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

### Age

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 25-35 ans	5	20.8	20.8	20.8
35- 45 ans	10	41.7	41.7	62.5
45- 55 ans	7	29.2	29.2	91.7
60 et plus	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

### N\_dinstruction

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid t,s en comptabilité	5	20.8	20.8	20.8
licence	8	33.3	33.3	54.2
master	9	37.5	37.5	91.7
magester	1	4.2	4.2	95.8
autre	1	4.2	4.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

### Ancienneté

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	Moins d'un an	2	8.3	8.3	8.3
	1-5 ans	2	8.3	8.3	16.7
	5- 10 ans	6	25.0	25.0	41.7
	15 et plus	2	8.3	8.3	50.0
	5	12	50.0	50.0	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**Formation**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	22	91.7	91.7
	non	2	8.3	100.0
	Total	24	100.0	

**N\_structurel**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	societe mere	13	54.2	54.2
	filiale	10	41.7	95.8
	4	1	4.2	100.0
	Total	24	100.0	

**poste\_occupe**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	manager	4	16.7	16.7
	responsable financier	11	45.8	62.5
	cadre comptable	5	20.8	83.3
	autre	4	16.7	100.0
	Total	24	100.0	

## Frequencies

Statistics

		C1_1Q1	C1_1Q2	C1_1Q3	C1_1Q4	C1_1Q5	C1_2Q1	C1_2Q2
N	Valid	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.13	3.38	3.38	3.17	3.46	4.17	3.92
Std. Deviation		.850	.875	.824	.963	.779	.702	.830

Statistics

		C1_2Q3	C1_2Q4	C1_2Q5	C1_2Q6	C1_2Q7	C1_2Q8	C1_2Q9
N	Valid	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.13	3.96	3.79	4.08	4.13	4.08	4.29
Std. Deviation		.612	.690	.721	.408	.448	.654	.751

Statistics

		C1_2Q10	C1_2Q11	C1_2Q12	C1_2Q13	C1_2Q14	C1_2Q15
N	Valid	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		4.08	4.29	3.63	4.04	4.08	4.33
Std. Deviation		.584	.751	.875	.550	.504	.565

## Frequency Table

C1\_IQ1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas du tout d'accord	6	25.0	25.0	25.0
Pas d'accord	10	41.7	41.7	66.7
aucun avis	7	29.2	29.2	95.8
D'accord	1	4.2	4.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C1\_IQ2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	5	20.8	20.8	20.8
aucun avis	6	25.0	25.0	45.8
D'accord	12	50.0	50.0	95.8
Tout à fait d'accord	1	4.2	4.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C1\_IQ3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	4	16.7	16.7	16.7
aucun avis	8	33.3	33.3	50.0
D'accord	11	45.8	45.8	95.8
Tout à fait d'accord	1	4.2	4.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C1\_IQ4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	7	29.2	29.2	29.2
aucun avis	8	33.3	33.3	62.5
D'accord	7	29.2	29.2	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_1Q5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
aucun avis	11	45.8	45.8	54.2
D'accord	9	37.5	37.5	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	1	4.2	4.2	8.3
D'accord	15	62.5	62.5	70.8
Tout à fait d'accord	7	29.2	29.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
aucun avis	3	12.5	12.5	20.8
D'accord	14	58.3	58.3	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
D'accord	18	75.0	75.0	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
D'accord	19	79.2	79.2	87.5
Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
aucun avis	3	12.5	12.5	20.8
D'accord	17	70.8	70.8	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C1\_2Q6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	1	4.2	4.2	4.2
D'accord	20	83.3	83.3	87.5
Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C1\_2Q7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	1	4.2	4.2	4.2
D'accord	19	79.2	79.2	83.3
Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C1\_2Q8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	1	4.2	4.2	8.3
D'accord	17	70.8	70.8	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0

Total	24	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

**C1\_2Q9**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	1	4.2	4.2	8.3
D'accord	12	50.0	50.0	58.3
Tout à fait d'accord	10	41.7	41.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q10**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	3	12.5	12.5	12.5
D'accord	16	66.7	66.7	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q11**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	1	4.2	4.2	8.3
D'accord	12	50.0	50.0	58.3
Tout à fait d'accord	10	41.7	41.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q12**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	4	16.7	16.7	16.7

aucun avis	3	12.5	12.5	29.2
D'accord	15	62.5	62.5	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q13**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
D'accord	20	83.3	83.3	87.5
Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q14**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	2	8.3	8.3	8.3
D'accord	18	75.0	75.0	83.3
Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C1\_2Q15**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	1	4.2	4.2	4.2
D'accord	14	58.3	58.3	62.5
Tout à fait d'accord	9	37.5	37.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**Frequencies**

**Statistics**

		C2_1Q1	C2_1Q2	C2_1Q3	C2_1Q4	C2_1Q5	C2_2Q1	C2_2Q2
N	Valid	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.33	3.88	3.92	4.17	4.08	4.13	3.67
Std. Deviation		.482	.797	.830	.565	.584	.680	1.049

**Statistics**

		C2_2Q3	C2_2Q4	C2_2Q5	C2_3Q1	C2_3Q2	C2_3Q3	C2_3Q4
N	Valid	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.33	3.88	3.96	3.92	3.88	4.00	3.79
Std. Deviation		1.129	.612	.550	.717	.612	.780	1.021

**Statistics**

		C2_3Q5	C2_3Q6	C2_3Q7
N	Valid	24	24	24
	Missing	0	0	0
Mean		3.88	3.50	3.17
Std. Deviation		.797	.885	1.308

## Frequency Table

**C2\_1Q1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid D'accord	16	66.7	66.7	66.7
Tout à fait d'accord	8	33.3	33.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_1Q2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
aucun avis	3	12.5	12.5	20.8
D'accord	15	62.5	62.5	83.3
Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_1Q3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	3	12.5	12.5	12.5
D'accord	17	70.8	70.8	83.3
Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_1Q4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	2	8.3	8.3	8.3
D'accord	16	66.7	66.7	75.0

Tout à fait d'accord	6	25.0	25.0	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_1Q5**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	3	12.5	12.5	12.5
D'accord	16	66.7	66.7	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_2Q1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	1	4.2	4.2	8.3
D'accord	16	66.7	66.7	75.0
Tout à fait d'accord	6	25.0	25.0	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_2Q2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	6	25.0	25.0	25.0
D'accord	14	58.3	58.3	83.3
Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_2Q3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas du tout d'accord	1	4.2	4.2	4.2

Pas d'accord	6	25.0	25.0	29.2
aucun avis	4	16.7	16.7	45.8
D'accord	10	41.7	41.7	87.5
Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C2\_2Q4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	3	12.5	12.5	16.7
D'accord	18	75.0	75.0	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C2\_2Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	4	16.7	16.7	16.7
D'accord	17	70.8	70.8	87.5
Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
Total	24	100.0	100.0	

C2\_3Q1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	7	29.2	29.2	29.2
D'accord	12	50.0	50.0	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_3Q2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	aucun avis	6	25.0	25.0	25.0
	D'accord	15	62.5	62.5	87.5
	Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**C2\_3Q3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
	aucun avis	1	4.2	4.2	12.5
	D'accord	16	66.7	66.7	79.2
	Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**C2\_3Q4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas du tout d'accord	2	8.3	8.3	8.3
	aucun avis	3	12.5	12.5	20.8
	D'accord	15	62.5	62.5	83.3
	Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**C2\_3Q5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
	aucun avis	3	12.5	12.5	20.8

D'accord	15	62.5	62.5	83.3
Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_3Q6**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	5	20.8	20.8	20.8
aucun avis	3	12.5	12.5	33.3
D'accord	15	62.5	62.5	95.8
Tout à fait d'accord	1	4.2	4.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C2\_3Q7**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas du tout d'accord	4	16.7	16.7	16.7
Pas d'accord	4	16.7	16.7	33.3
aucun avis	2	8.3	8.3	41.7
D'accord	12	50.0	50.0	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

## Frequencies

### Statistics

	C3_1Q1	C3_1Q2	C3_1Q3	C3_1Q4	C3_2Q1	C3_2Q2	C3_2Q3
--	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------

N	Valid	24	24	24	24	24	24	24
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.42	3.46	3.71	3.92	4.00	3.50	3.83
Std. Deviation		.584	1.179	.690	.504	.885	.978	.816

**Statistics**

		C3_2Q4	C3_2Q5	C3_2Q6
N	Valid	24	24	24
	Missing	0	0	0
Mean		3.71	3.33	3.92
Std. Deviation		.751	.702	.830

**Frequency Table**

**C3\_1Q1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	aucun avis	1	4.2	4.2	4.2
	D'accord	12	50.0	50.0	54.2
	Tout à fait d'accord	11	45.8	45.8	100.0
Total		24	100.0	100.0	

**C3\_1Q2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas du tout d'accord	3	12.5	12.5	12.5
	aucun avis	8	33.3	33.3	45.8
	D'accord	9	37.5	37.5	83.3

Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C3\_1Q3**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
aucun avis	7	29.2	29.2	33.3
D'accord	14	58.3	58.3	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C3\_1Q4**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid aucun avis	4	16.7	16.7	16.7
D'accord	18	75.0	75.0	91.7
Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C3\_2Q1**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
aucun avis	3	12.5	12.5	20.8
D'accord	12	50.0	50.0	70.8
Tout à fait d'accord	7	29.2	29.2	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C3\_2Q2**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	Pas d'accord	4	16.7	16.7	16.7
	aucun avis	8	33.3	33.3	50.0
	D'accord	8	33.3	33.3	83.3
	Tout à fait d'accord	4	16.7	16.7	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**C3\_2Q3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
	aucun avis	7	29.2	29.2	33.3
	D'accord	11	45.8	45.8	79.2
	Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**C3\_2Q4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
	aucun avis	8	33.3	33.3	37.5
	D'accord	12	50.0	50.0	87.5
	Tout à fait d'accord	3	12.5	12.5	100.0
	Total	24	100.0	100.0	

**C3\_2Q5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Pas d'accord	1	4.2	4.2	4.2
	aucun avis	16	66.7	66.7	70.8
	D'accord	5	20.8	20.8	91.7

Tout à fait d'accord	2	8.3	8.3	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**C3\_2Q6**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Pas d'accord	2	8.3	8.3	8.3
aucun avis	3	12.5	12.5	20.8
D'accord	14	58.3	58.3	79.2
Tout à fait d'accord	5	20.8	20.8	100.0
Total	24	100.0	100.0	

**T-Test**

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Le_premier_axe	24	76.5000	5.50099	1.12288

**One-Sample Test**

	Test Value = 0				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
Le_premier_axe	68.128	23	.000	76.50000	74.1771

**One-Sample Test**

	Test Value = 0
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
Le_premier_axe	78.8229

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Le_deuxieme_axe	24	65.4583	4.39347	.89681

### One-Sample Test

	Test Value = 0				
					95% Confidence Interval of the Difference
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower
Le_deuxieme_axe	72.990	23	.000	65.45833	63.6031

### One-Sample Test

	Test Value = 0
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
Le_deuxieme_axe	67.3135

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Le_troisieme_axe	24	37.7917	3.98889	.81423

### One-Sample Test

	Test Value = 0				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
Le_troisieme_axe	46.414	23	.000	37.79167	36.1073

### One-Sample Test

	Test Value = 0
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
Le_troisieme_axe	39.4760

## **Résumé**

L'adoption du SCF était un choix stratégique qui s'inscrit dans un contexte d'anticipation aux fins de répondre aux besoins qui ne cessent d'être exprimés par les utilisateurs des états financiers.

L'objectif attendu de ce travail de recherche est de connaître le respect du cadre normatif du SCF et les obstacles rencontrés dans la mise en œuvre. A travers une méthodologie analytique et descriptive sanctionnée par une étude pratique, les résultats obtenus montrent globalement que l'objectif assigné au SCF en rapport avec les normes IAS/IFRS n'a pas été réalisé dans le respect total des directives du SCF. Par ailleurs, la remise en question de l'efficacité du processus de consolidation se pose également suite aux difficultés rencontrées dans le périmètre de consolidation qui nécessite de procéder en permanence à la mise à jour des procédures du groupe avec implication directe des managers.

### **Mots clés :**

Système comptable financier, normes IAS/IFRS, consolidation comptable, groupe d'entreprises.

## **Abstract**

Adopting the SCF was a strategic choice that is part of a context of anticipation to meet the needs that continue to be expressed by users of financial statements.

The expected objective of this research work is to know the respect of the normative framework of the SCF and the obstacles encountered in the implementation. Through an analytical and descriptive methodology sanctioned by a practical study, the results obtained show overall that the objective assigned to the SCF in relation to the IAS / IFRS standards was not achieved in full compliance with the directives of the SCF. In addition, the questioning of the effectiveness of the consolidation process also arises following the difficulties encountered in the scope of consolidation which requires constantly updating the group's procedures with the direct involvement of managers.

### **Key words :**

Financial accounting system, IAS / IFRS standards, accounting consolidation, group of companies.